

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ A DANÍ

Analýza daňových úniků na dani z přidané hodnoty v České republice
Tax Evasion Analysis in the Field of Value Added Tax in the Czech Republic

Student:

Zbyněk Minarčík

Vedoucí bakalářské práce:

doc. Ing. Alžběta Bieliková, PhD.

Ostrava 2019

VŠB - Technická univerzita Ostrava
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví a daní

Zadání bakalářské práce

Student: **Zbyněk Minarčík**
Studijní program: B6208 Ekonomika a management
Studijní obor: 6202R049 Účetnictví a daně
Téma: **Analýza daňových úniků na dani z přidané hodnoty v České republice**
Tax Evasion Analysis in the Field of Value Added Tax in the Czech Republic
Jazyk vypracování: čeština

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
 2. Obecné principy a charakteristika daně z přidané hodnoty
 3. Charakteristika daňových úniků
 4. Analýza daňových úniků v České republice za sledované období
 5. Závěr
- Seznam použité literatury
Seznam zkratek
Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce
Seznam příloh
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

GALOČÍK, Svatopluk a Oto PAIKERT. *DPH 2018 – výklad s příklady*. 14. vyd. Praha: Grada Publishing, 2018. 432 s. ISBN 978-80-271-0799-5.
KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 6. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2015. 276 s. ISBN 978-80-7478-841-3.
KUNEŠ, Zdeněk a Zdeněk VONDRÁK. *Abeceda DPH 2018*. 5. vyd. Olomouc: ANAG, 2018. 383 s. ISBN 978-80-7554-134-5.

Formální náležitosti a rozsah bakalářské práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí bakalářské práce: **doc. Ing. Alžbeta Bieliková, PhD.**

Datum zadání: 23.11.2018

Datum odevzdání: 10.05.2019



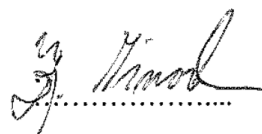
Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Zdeněk Zmeškal
děkan fakulty

Prohlašuji, že jsem celou práci, kromě příloh, vypracoval samostatně. Přílohy č. 1, 2 a 3 mi byly dány k dispozici.

V Ostravě, dne 10. 5. 2019



.....
Zbyněk Minarčík

Poděkování

Chtěl bych poděkovat své vedoucí bakalářské práce doc. Ing. Alžbětě Bielikové, PhD. za odborné vedení, za pomoc a rady při zpracování této práce.

Obsah

1	Úvod	5
2	Obecné principy a charakteristika daně z přidané hodnoty	6
2.1	Význam a funkce daní	6
2.2	Daně v ČR	7
2.3	DPH – univerzální daň se spotřeby	8
2.3.1	Funkce DPH	9
2.3.2	Územní působnost	9
2.3.3	Mechanismus fungování DPH	10
2.3.4	Předmět daně	11
2.3.5	Subjekt daně	12
2.3.6	Sazba daně	15
2.3.7	Výpočet daně	15
2.3.8	Nárok na odpočet daně	16
2.3.9	Zdaňovací období	16
2.3.10	Evidence DPH a daňové doklady	17
2.3.11	Správa DPH	18
3	Charakteristika daňových úniků	20
3.1	Podstata daňového úniku	20
3.2	Příčiny daňových úniků	23
3.3	Klasifikace daňových úniků	24
3.3.1	B2C a B2B daňové úniky	24
3.3.2	Podvody proveditelné v systému DPH i daně z maloobchodního obratu	25
3.3.3	Kolotočový / karuselový podvod	27
3.3.4	Řetězové podvody – typické příklady	30
3.4	Vývoj judikatury	32
3.5	Zajišťovacího příkaz	33
3.5.1	Podmínky vydání zajišťovacího příkazu	34

3.5.2	Další instituty související se zajišťovacím příkazem	37
4	Analýza daňových úniků za sledované období	40
4.1.1	Souhrn inkasa u nejvýznamnějších daní v roce 2017.....	40
4.1.2	Vývoj inkasa DPH v letech 2013-2017.....	41
4.1.3	Statistika trestných činů	42
4.1.4	Statistika vydaných zajišťovacích příkazů v letech 2013-2017	44
4.2	Obrana daňových subjektů.....	45
4.2.1	Důkazní břemeno	46
4.2.2	Obchodní zvyklosti a přiměřená opatření	46
4.2.3	Nekontaktní dodavatel a nárok na odpočet	48
4.2.4	Upření nároku na odpočet	48
4.2.5	Doporučení plátcům	49
4.3	Zajišťovací příkaz z pohledu daňového subjektu.....	50
4.4	Kompenzace škody daňovému subjektu	51
4.4.1	Úrok z neoprávněného jednání správce daně.....	52
4.4.2	Náhrada škody.....	53
4.4.3	Úrok ze zákonného prověřování nároku na odpočet DPH.....	54
	Závěr.....	55
	Seznam použité literatury.....	56
	Seznam zkratk.....	61
	Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce	
	Seznam příloh	
	Přílohy	

1 Úvod

Vznik daně je spojován už se vznikem státu, během této doby se daně neustále měnili a upravovali. Lze usuzovat, že existuje přímý vztah mezi mírou daňové zátěže a velikostí daňových úniků, ovšem významnou roli zde hraje vliv formálního prostředí (daňový systém, kvalita souvisejících zákonů), ale nezanedbatelnou roli má i neformální institucionální prostředí. Důležitý je také vztah mezi daňovým subjektem a státem, prezentovaným poslanci, coby zástupci zákonodárné moci a úředníky finančních úřadů, kteří představují moc výkonnou. Mezi těmito stranami by měla panovat důvěra. Jelikož ČR má deficitní rozpočet, vláda se snaží přijmout opatření, která by zabránila dalšímu růstu státního dluhu a jednou z možností, jak to uskutečnit, je zvyšování sazeb daní. A jak už řekl Benjamin Franklin: „Na tomto světě není nic jistého mimo smrt a placení daní.“

Dochází tedy k tomu, že podnikatelé volí z jejich pohledu jednodušší cestu a uchylují se k nestandardním praktikám – přesouvají část svých aktivit i produkce do šedé ekonomiky. Pokud se vydají touto cestou, je jejich ochota platit daně a dodržovat právní předpisy velmi nízká. Jak přitom prohlásil Healey: „Rozdílem mezi vyhýbáním se daňové povinnosti a nelegálními daňovými úniky je tloušťka vězeňské cely“. Část daňových úniků správce daně odhalí na základě daňových kontrol či vyhledávací činností, ale velká část daňových úniků zůstává skryta.

Práce se zaměřuje na charakteristiku DPH, daňového úniku, naznačení příčin vydání zajišťovacích příkazů a dalších institutů souvisejících se zajišťovacím příkazem. Dále je bakalářská práce zaměřena na podrobný popis jednotlivé typologie daňových úniků, které jsou v České republice.

Cílem práce je také navrhnout doporučení daňovým subjektům, jaké zásady by měli dodržovat v běžném obchodním styku a vypracovat analýzu vývoje inkasa na DPH a také trestného činu krácení daně. Dále je práce zacílena na zajištění daní jako prostředku boje s daňovými úniky z pohledu daňového subjektu. Sledujeme právní kroky, kterých se může daňový subjekt domáhat, vyjde-li najevo, že zajišťovací příkaz neměl být vydán a daňový subjekt byl poškozen.

Při zpracování bakalářské práce byly využity metody analýzy, deskripce a komparace.

2 Obecné principy a charakteristika daně z přidané hodnoty

Kapitola se zabývá definováním základních pojmů jakým je např. předmět daně, základ daně, zdaňovací období a další. Dále se věnujeme významu daně, jejich funkcím, daňové soustavě ČR a v závěru kapitoly je zobrazen vývoj sazeb DPH od roku 1993 až do současnosti.

2.1 Význam a funkce daní

V odborné literatuře se setkáváme s množstvím definic daně např. Široký (2016, str. 11) vymezuje daň jako „*povinnou zákonem předem stanovenou částku, kterou se odčerpává na nenávratném principu část nominálního důchodu ekonomického subjektu.*“ Daň je peněžitým plněním. Je pozoruhodné, že v zákonodárství v ČR chybí definice daně, ovšem lze ji nalézt v daňovém řádu, a to jen pro funkci legislativního procesu. Nicméně chybějící definice se vyskytuje v ústavním pořádku ČR (článek 11 odstavec 5 Listiny základních práv a svobod). Opakem daní jsou poplatky, které představují platby za konkrétní služby poskytované veřejným sektorem. Jsou účelové, dobrovolné a nepravidelné (Široký, 2016).

Z právního pohledu platba daně omezuje svobodu jednotlivce. V právním státě jsou takové kroky přípustné pouze na základě uložení povinnosti všeobecně závaznou právní normou – zákonem. Daně slouží k hrazení veřejných statků a proudí do veřejného rozpočtu a dále se pak přerozdělují do rozpočtu státu či obce, kraje nebo státního fondu. Část daní poplatníků končí i v rozpočtu Evropské unie. Jejich hlavním posláním není jen naplnit veřejné rozpočty, ale stávají se také důležitým nástrojem ekonomické politiky.

Dle Vančurové a Láchové (2018, str. 11) daně zastávají celou řadu funkcí:

- fiskální,
- alokační,
- redistribuční,
- stimulační,
- stabilizační.

Fiskální funkce se považuje za primární a znamená schopnost získání finančních prostředků do rozpočtu státu. Zcela mimořádně se můžeme setkat s nesplněním fiskální

funkce daní. Jedná se o ekologickou daň, která má za cíl odstranit výrobu a spotřebu produktů ohrožujících životní prostředí, a tím vlastně likviduje sama sebe.

Pokud by byly opomenuty další funkce daní, mohlo by to mít negativní důsledky makroekonomické (například zvýšení míry nezaměstnanosti) i mikroekonomické (například úpadek ekonomického subjektu).

Alokační funkce koriguje rozdělení vládních výdajů do veřejného a soukromého sektoru.

Redistribuční funkce se zabývá rozložením důchodů. Odbourává rozdíly mezi chudou a bohatou vrstvou obyvatelstva tím, že bohatší část obyvatelstva platí vyšší daně a stát následně může zvyšovat příjem chudších.

Stimulační funkce využívá negativního postoje subjektů k daním. Subjekty využívají různé formy daňových úspor při splnění některých podmínek, příkladem daňové úspory je odečtení ztráty z podnikání.

Stabilizační funkce daně slouží ke zmírnění hospodářského cyklu pomocí vhodných opatření. Za cíl si klade zajištění cenové stability a přijatelnou nezaměstnanost.

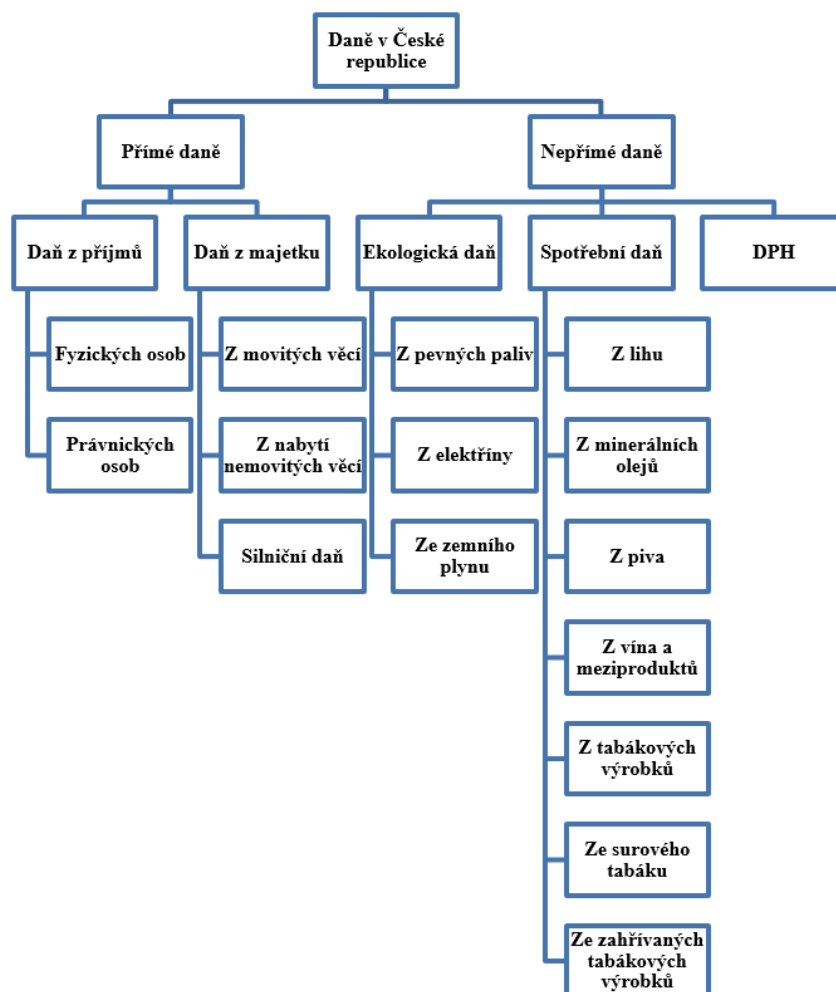
2.2 Daně v ČR

Třídění daní je celá řada, ale asi nejznámější typologizací daní je na přímé a nepřímé daně, jak vidíme v obrázku 2.1.

Základním rysem přímých daní je bezprostřední vyměření daně a přihlížení k majetkové či příjmové situaci poplatníka. Nařízená daň jde na úkor konkrétního příjmu osoby, které nelze uniknout a převést daňové břemeno na další ekonomické subjekty. Poplatník si daň musí správně vypočítat, ve lhůtě podat daňové přiznání a včas částku uhradit. Přímé daně se dále dělí na příjmové (někdy nazývané důchodové) a majetkové.

Nepřímé daně jsou placeny a vybírány v cenách statků a služeb. Poplatník a plátce u této daně není stejná osoba. Plátce daně je odpovědný za odvedení finančních prostředků, ale daňové zatížení přenáší na další subjekt, tím je poplatník a stát daň vybírá pomocí přírážky k ceně statků a služeb. Daně jsou neadresné. Do nepřímých daní řadíme DPH, ekologické a spotřební daně (Vančurová, Láchová, 2018).

Obrázek 2.1 Typy daní v ČR



Zdroj: Vlastní zpracování dle Jánošíková, Mrkývka a kolektiv, Finanční a daňové právo

2.3 DPH – univerzální daň se spotřeby

Subjektem této daně je fyzická nebo právnická osoba, která má povinnost strpět, platit a odvádět daň do státního rozpočtu.

Předmět daně je definován jako hospodářská skutečnost, která podléhá zdanění. Předmět (objekt) daně musí být vymezený daným zákonem.

Základ daně je určený hospodářskou skutečností dle daného zákona, tvoří jej předmět daně.

Sazba daně je algoritmus, dle kterého se ze základu daně stanoví výše daňové povinnosti (Vančurová, Láchová 2018).

2.3.1 Funkce DPH

DPH můžeme charakterizovat jako neutrální daň. Princip neutrality je v tuzemském obchodu dosažen tak, že odběratel zaplatí DPH obchodníkovi s tím, že odběratel si může odečíst DPH na vstupu, a naopak obchodník musí zaplatit DPH na výstupu. Vyvážení zboží nepodléhá DPH, ale dovozy zboží podléhají DPH jako tuzemské zboží.

DPH má dále funkci daně ze spotřeby. Z ekonomického hlediska ji můžeme vnímat jako daň na konečnou spotřebu domácností a státu. Jedná se o daň z transakce. DPH je výhodná i pro mezinárodní obchod. Technika této daně umožňuje, aby byl vývoz prováděn bez daně (používá se osvobození od daně s nárokem na odpočet daně). Důležitou vlastností DPH je, že se jedná o jednu z nejvýnosnějších daní v tuzemském daňovém systému.

Systém DPH se uplatňuje na území ČR od 1.1. 1993. Když ČR vstoupila do EU, přijala nový zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Účinnost tohoto zákona je tedy od 1.5. 2004. DPH je daní harmonizovanou, stejně jako spotřební daně. Základní směrnici upravující harmonizace této daně je směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (Šíroký, 2013).

2.3.2 Územní působnost

Správná formulace územní působnosti je rozhodná pro vymezení předmětu daně ve vazbě na místo plnění.

Tuzemsko – rozumí se území ČR pro účely zákona DPH.

Členský stát – souhrn 28 členských států Evropské unie. Při použití vazby „jiný členský stát“ v textu zákona bude vylučovat ČR.

Území Evropské unie – je souhrn všech členských států, které jsou vyjmenovány v čl. 299 Smlouvy o založení Evropského společenství. Zde jsou vyjmenovány země, na které se vztahuje smlouva jen v omezené míře, a proto se na ně pohlíží jako na třetí země (např. ostrov Helgoland, který je územím Německa, ale pro účely zákona o DPH se na ně pohlíží jako na třetí země).

Třetí země – je území mimo území Evropské unie např. Ruko, Japonsko, Švýcarsko a další. Za třetí zemi se považuje také území Severního Kypru (Dušek, 2018).

2.3.3 Mechanismus fungování DPH

Role všeobecné daně z obratu se postupně vytrácela ve druhé polovině 20. století a nahradila ji DPH. Jedná se o povinnou daň, kterou zavedly všechny státy EU. Vysoká úroveň harmonizace daně převládá hlavně u předmětu a sazeb této daně. V současnosti systém DPH používá více než 140 zemí světa. Její podstatou této daně je zdanit nově přidanou hodnotu u statku a služeb na každém stupni produkčního řetězce. Každý člen řetězce odvede vypočtenou daň a v konečném důsledku je suma naúčtována konečnému spotřebiteli.

Hlavním problémem je stanovení nově vytvořené přidané hodnoty, která zahrnuje především náklady týkající se pracovní síly a ziskovou přírážku. Ovšem výslovné vymezení přidané hodnoty je v kompetenci daňových subjektů a pochopitelně představuje významný náklad, proto se daň stanovuje nepřímou.

V případě DPH se stanoví přidaná hodnota pro jednotlivé plnění, z kterých je vypočtená daň a která se zahrne do ceny plnění. Daň se platí vždy za určitý interval, tzv. zdaňovací období. Za uvedené období subjekt přičítá položky z uskutečnitelných zdanitelných plnění a daň zahrnutou v cenách služeb (Kuneš, Vondrák, 2018).

Ukažme si princip fungování daně na velmi zjednodušeném modelu v tabulce 2.1. Představme si řetězec daňových subjektů při výrobě a distribuci ponožek z ovčí vlny. Zemědělec získá vlnu a předpokládáme, že k tomu nepotřebuje žádné vstupy. Vlnu od něho nakupuje výrobce oděvu, který oděv prodává obchodníkovi a obchodník prodá výrobky konečnému spotřebiteli.

Tabulka 2.1 Základní model daně z přidané hodnoty

	nákupy = vstupy		prodeje = výstupy		odvede do SR
Článek	cena bez daně	daň	cena bez daně	daň	rozdíl
Zemědělec	-	-	20000	2000	2000
Výrobce	20000	2000	50000	5000	3000
Obchodník	50000	5000	60000	6000	1000
Celkem		7000		13000	6000

Zdroj: Vlastní zpracování dle Vančurová, Láchová, Daňový systém ČR 2018

Tento model potvrdil, že koneční zákazníci zaplatili daň, která odpovídá výši ceny bez daně a aplikované sazbě. Systém výběru této daně na všech stupních tvoří přidanou hodnotu (Vančurová, Láchová, 2018).

2.3.4 Předmět daně

Primárním ustanovením ZDPH je vymezení předmětu daně, který vymezuje množiny transakcí. Mezi dvěma podnikatelskými subjekty musí být smluvní prvek, vůle dodání zboží či poskytnutí služby, přičemž druhý subjekt zboží či službu převezme. Zboží se dle výkladu ZDPH § 4 odstavce 2 rozumí:

- hmotná věc, s výjimkou peněz a cenných papírů,
- právo stavby,
- živé zvíře,
- lidské tělo a části lidského těla (nikoliv živý člověk),
- plyn, elektřina, teplo, chlad.

ZDPH nevymezuje konkrétní formulaci poskytnutí služby, ale jedná se o ekonomické činnosti, které nejsou dodáním zboží. Dodání zboží či poskytování služeb atd. se obecně nazývá plnění, pokud splňují tyto 4 podmínky:

- bylo uskutečněno za úplatu,
- osobou povinnou k dani,
- v rámci ekonomické činnosti,
- s místem plnění v tuzemsku.

Rozhodné je stanovení místa plnění, a to podle právní fikce, nikoliv podle místa, kde se transakce fakticky uskutečňuje. Předmětem plnění může být jen plnění, které je uskutečněno s místem plnění v tuzemsku.

Úplatou je částka v peněžních prostředcích nebo hodnota nepeněžitého plnění, která se váže přímo ke konkrétnímu plnění.

Dle směrnice Rady 2006/112/ES je pojem ekonomická činnosti velmi rozsáhlý. Ekonomickou činností je nepochybně podnikání, další samostatně výdělečné činnosti, soustavné využití hmotného a nehmotného majetku za účelem příjmů tj. např. pronájem movitého či nemovitého majetku. Za ekonomickou činnost nelze považovat činnosti osob,

jejichž příjmy jsou ze závisle činnosti podle § 6 zákona o daních z příjmů, tj. např. činnost zaměstnanců, statutárních orgánů obchodních korporací (Galočík, Paikert, 2018).

Vynětí z předmětu daně

Předmětem daně není pořízení zboží z jiného členského státu, jestliže v ČR dodání bylo osvobozeno od daně. Jedná se o plnění, která nejsou předmětem daně, jestliže zboží z jiného členského státu dodavatel použije zvláštní režim:

- zvláštní režim pro obchodníky s použitým zbožím, starožitnostmi apod.,
- přechodný režim pro použité dopravní prostředky,
- zvláštní režim pro prodej veřejnou dražbou.

Dani nepodléhá celková hodnota pořízení zboží v běžném ani v bezprostředním předcházejícím kalendářním roce v částce 326 000 Kč. Zákon klade výše uvedenou podmínku pro osoby, které pořizují zboží do 326 000 Kč:

- osobu povinnou k dani se sídlem v tuzemsku, která není plátcem,
- osvobozená osoba, která není plátcem,
- osoba povinná k dani, která uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně,
- právnická osoba nepovinná k dani.

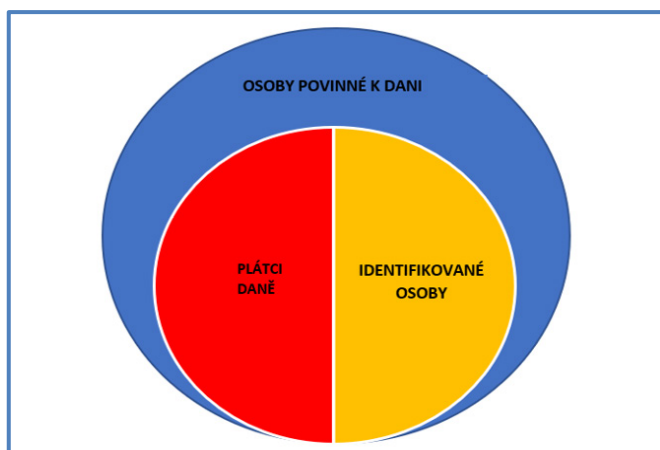
Do celkové hodnoty 326 000 Kč se nezapočítává:

- hodnota nového dopravního prostředku,
- zboží, které je předmětem spotřební daně,
- zboží, které uvedené v § 2a odstavci 1 zákoně o DPH. (Kuneš, Vondrák, 2018)

2.3.5 Subjekt daně

Každého subjektu se dotýká DPH, avšak v různé míře je zavazuje či zatěžuje. Vzájemný vztah mezi uvedenými osobami je uveden na obrázku 2.2.

Obrázek 2.2 Osoby, kterých se týká DPH



Zdroj: Vlastní zpracování dle Vančurová, Láchová, Daňový systém ČR 2018

Každého se dotýká DPH – platíme ji při nákupu zboží a uskutečnění služby a to nejen v ČR, ale i ve státech EU a v dalších zemích světa. Nad rámec uvedeného, budeme-li dovážet zboží mimo EU, budeme platit DPH po vstupu na území Evropského společenství. Zásadně jsme **osobami nepovinných k dani**, protože jsme z hlediska výběru daně bezejmenní a jen pasivní účastníky výběru DPH (Vančurová, Láchová, 2018).

Osobou povinnou k dani se rozumí právnická nebo fyzická osoba, která byla zřízena za účelem podnikání v tuzemsku i mimo tuzemsko. Osobou povinnou k dani se stane i právnická osoba, která za úplatu dodává statky či služby, tedy důležitým kritériem je posouzení ekonomické činnosti.

Plátcem se rozumí osoba povinná k dani, která byla registrována k dani v tuzemsku. Plátce je osoba povinná k dani, která podniká nebo má zřízenou provozovnu v tuzemsku, jejíž obrat za nejbližších 12 bezprostředně předcházejících kalendářních měsíců přesáhne 1 milion Kč. Tato osoba se může registrovat i v případě, že její obrat nedosahuje částku pro povinnou registraci. Osoba se stane plátcem v den účinnosti registrace uvedeném na rozhodnutí o registraci. Za plátce se může považovat osoba povinná k dani, pokud splní podmínky uvedené v zákoně o DPH v ustanoveních § 6 až 6f. Plátce vždy uvádí daňové identifikační číslo ve struktuře – kód země CZ a kmenová část, která se skládá z obecného identifikátoru, který je u fyzické osoby rodné číslo a u právnické osoby identifikační číslo. Jestliže osoba povinná k dani překročí obrat a nesplní registrační povinnost, bude

zaregistrována zpětně a musí zaplatit sankce za pozdní podání daňového přiznání a úhradu daně (Galočík, Paikert, 2018).

Identifikovanou osobou se stává právnická osoba nepovinná k dani a také právnické i fyzické osoby, které nejsou plátcem, jestliže pořizují v ČR zboží z jiného členského státu, které je předmětem daně. Jsou povinny pořízení zboží řádně přiznat a zdanit. Identifikovanou osobu definujeme jako tuzemskou osobu povinnou k dani, která sídlí nebo má provozovnu v tuzemsku. Jakmile splní identifikovaná osoba povinnost přiznat daň při pořízení zboží, je tato osoba stále neplátcem daně. Osoba se může k daním registrovat i dobrovolně, pokud bude uskutečňovat nebo uskutečňuje plnění s nárokem na odpočet daně, avšak dobrovolná registrace by měla nastat před pořízením zboží. Na obr. 2.3 je uvedeno schéma k třídění osob povinných k dani.

Obrázek 2.3 Schéma třídění osob povinných k dani



Zdroj: Vlastní zpracování dle Vančurová, Láchová, Daňový systém ČR 2018

Osobou registrovanou k dani je subjekt, kterému bylo přiděleno daňové identifikační číslo pro obchodování mezi členskými státy. **Zahraniční osoba** nemá na území EU sídlo ani místo pobytu (Jánošíková a kolektiv, 2018).

Skupinu definujeme jako spojené osoby, které mají sídlo nebo provozovnu v ČR. Výhodu registrace skupin je snížení administrativní zátěže pro společnosti, které mají společné finanční, hospodářské a organizační vazby. Vytvoření skupin je na dobrovolné a jejich rozsah záleží na rozhodnutí majitelů společností. Součástí skupiny mohou být

tuzemské i zahraniční subjekty, ale za součásti skupiny se považují jen části, které jsou umístěny v tuzemsku. Člen skupiny nesmí být ve více skupinách, pouze v jedné.

Jestliže plátce závažným způsobem poruší své povinnosti, správce může rozhodnout o nespolehlivosti plátce. Tato skutečnost bude mít negativní dopad na možnost určení zdaňovací období a také na ručení (Vančurová, Láchová 2018).

2.3.6 Sazba daně

U zdanitelných plnění, tj. u zboží a služeb, je:

- základní sazba daně zavedena od 1.1. 2013 a je ve výši 21 %,
- první snížená sazba daně stanovena od 1.1. 2016 a je ve výši 15 %,
- druhá snížená sazba daně od 1.1. 2016 a je ve výši 10 %.

Při přiznání daně ze zdanitelného plnění a z přijaté úplaty je dána povinnost uplatnit sazbu, která platí v den vzniku povinnosti, tím se odstranily rozpory v případech, kdy docházelo ke změně sazeb (Štohl, 2018).

2.3.7 Výpočet daně

Daň se vypočte jako součin základu daně a sazby daně. Vypočtená daň se může zaokrouhlit tak, že částka 0,50 Kč a vyšší se zaokrouhlí na celou korunu nahoru a částka nižší než 0,50 Kč se zaokrouhlí na celou korunu dolů. Cena včetně daně se pro účely zákona se dopočte jako součet základu daně a vypočtené daně po případném zaokrouhlení.

Daň se může rovněž vypočítat z úplaty za zdanitelné plnění, která je včetně daně, nebo z částky stanovené, tj. cena statků a služby, která zahrnuje daň a koeficient, který se vypočítá jako podíl, v jehož čitateli je základní sazba nebo snížené sazby daně. Ve jmenovateli je součet údaje z čitatele a čísla 100, vypočtený koeficient se zaokrouhlí na čtyři desetinná místa. Vypočtená daň se může zaokrouhlit stejným způsobem jako u prvního typu výpočtu. Cena bez daně se dopočte jako rozdíl částky za zdanitelné plnění včetně daně a vypočtené daně po zaokrouhlením (Janošíková, Mrkývka a kolektiv, 2016).

2.3.8 Nárok na odpočet daně

Plátce má podle § 72 a násl. zákona o DPH možnost odečíst si daň zaplacenou obchodnímu partnerovi (kterou případně musel sám přiznat) od daně vybrané od svých odběratelů. Tedy DPH, kterou zaplatil při nákupech svých statků a služeb obchodním partnerům, tzv. **DPH na vstupu**, kterou si může odpočítat od daně, kterou obdrží za své výstupy od svých odběratelů, tzv. **DPH na výstupu**.

Ze zákona vyplývá, že **nárok na odpočet daně** má plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro účely uskutečňování své ekonomické činnosti. Daňový subjekt je oprávněn k odpočtu daně na vstupu například u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije k uskutečňování zdanitelných plnění (dodání zboží nebo poskytnutí služby) s místem plnění v tuzemsku, nebo k uskutečňování plnění osvobozeného od daně s nárokem na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku. Pokud plátce přijatá zdanitelná plnění použije jak pro uskutečnění své ekonomické činnosti, tak pro účely s ní nesouvisející, má nárok na odpočet daně pouze v poměrné výši odpovídající rozsahu použití pro ekonomickou činnost.

Nárok na odpočet daně vzniká okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající povinnost daň přiznat. Pro uplatnění nároku na odpočet daně je třeba splnit podmínky stanovené v ZDPH. Plátce má na uplatnění nároku na odpočet daně 3 roky od jeho vzniku. V případě, že za zdaňovací období převýší odpočet daně daň na výstupu, označuje se takto vzniklý rozdíl jako **nadměrný odpočet** (Jánošíková a kolektiv, 2018).

2.3.9 Zdaňovací období

Platí pravidlo, že základním zdaňovacím obdobím je vždy kalendářní měsíc, ale existují i kvartální plátci, pokud splní následující podmínky:

- jejich obrat za bezprostředně předcházející kalendářní rok nepřesáhl 10 000 000 Kč,
- nejsou nespolehlivým plátcem,
- nejsou skupinou a
- změnu zdaňovacího období oznámí správci daně do konce ledna příslušného kalendářního roku.

Změna zdaňovacího období se vykonává na celý kalendářní rok. Změnu zdaňovacího období nelze učinit pro kalendářní rok, v němž byl plátce registrován, ani pro bezprostředně následující kalendářní rok (Galočík, Plaikert, 2018).

Vývoj sazeb DPH

V době transformace ČR často pozměňovala své sazby daně, jak je uvedeno v tabulce 2.2. Po vzniku samostatného ČR byla DPH relativně stejná, ale po vstupu do Evropské unie došlo k zajímavým změnám. Sazba daně se změnila již po sedmé v historii. Některé země mění své DPH častěji, avšak ve Skandinávii strnula sazba na stejné úrovni již od devadesátých let (Dušek, 2018).

Tabulka 2.2 Vývoj sazeb DPH

Platnost sazby	Základní sazba	Snížená sazba
1. 1. 1993 - 31.12. 1994	23%	5%
1. 1. 1995 - 30. 4. 2004	22%	5%
1. 5. 2004 - 31. 12. 2007	19%	5%
1. 1. 2008 - 31. 12. 2009	19%	9%
1. 1. 2010 - 31. 12. 2011	20%	10%
1.1. 2012 - 31. 12. 2012	20%	14%
1. 1. 2013 - 31. 12. 2015	21%	15%
od 1. 1. 2016	21%	15% a 10%

Zdroj: Vlastní zpracování dle Dušek, DPH 2018

2.3.10 Evidence DPH a daňové doklady

Daňové doklady jsou velmi důležitým dokumentem při prokazování uskutečnitelného plnění a uplatnění nároku na odpočet daně. Správce daně je také považuje za jediný formální důkazní prostředek. Daňový doklad může mít listinou i elektronickou podobu. Elektronická podoba se stává častější zejména v internetových obchodech. Za správnost údajů a za jeho vystavení odpovídá subjekt, který plnění uskutečňuje.

Jednotlivé druhy daňových dokladů jsou:

- daňový doklad při dodání zboží nebo poskytnutí služby: daňovými doklady jsou ze (běžný) daňový doklad, zjednodušený daňový doklad, souhrnný daňový doklad, splátkový kalendář, platební kalendář, opravný daňový doklad,
- doklad o použití,
- daňové doklady při dovozu a vývozu zboží,
- daňový doklad při poskytnutí služby osobou registrovanou k dani v jiném členském státě,
- daňový doklad při poskytnutí služby zahraniční osobou,
- daňové doklady při poskytnutí služeb mimo tuzemsko,
- daňový doklad při dodání zboží do jiného členského státu,
- daňový doklad při pořízení zboží z jiného členského státu.

Všechny typy daňových dokladů mají své náležitosti vyjmenované v zákoně. Daňový doklad může vystavit plátce nebo osoba povinná k dani, přičemž musí být vystaven do 15 dnů ode dne, kdy vznikla povinnost přiznat daň, nebo přiznat uskutečnění plnění. Plátce, který uskutečňuje několik zdanitelných plnění nebo plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně pro jednu osobu, má možnost vystavit souhrnný daňový doklad, avšak nejpozději do 15 dnů následujícího měsíce. Za jeho vystavení a správnost údajů na daňovém dokladu odpovídá subjekt, který uskutečňuje zdanitelné plnění nebo plnění osvobozené s nárokem na odpočet daně. Jestliže na daňovém dokladu uvádějí plnění s různými sazbami daně nebo zdanitelného plnění osvobozeného od daně s nárokem na odpočet daně, musí být na dokladu rozepsány základy daně odděleně podle stanovených sazeb.

U zjednodušeného daňového dokladu se částky včetně daně uvádí odděleně podle sazeb, ale tento typ dokladu lze vystavit jen do 10 000 Kč. Plátce je povinen daňové doklady archivovat nejméně po dobu 10 let na jejím zvolené místě (Janošíková a kolektiv, 2018).

2.3.11 Správa DPH

Daňový řád v obecné rovině řeší problematiku správy daní. Plátcí jsou povinni se řídit daňovým řádem, avšak jednotlivé daňové zákony si správu daně mohou upravovat podle svého. Typickými správci daně jsou finanční úřady a celní úřady. Výkon správy DPH vykonávají orgány Finanční správy České republiky. Ty jsou tvořeny v prvním stupni finančními úřady. Při dovozu zboží neplátcí je správcem daně celní úřad.

Daňové tvrzení a splatnost daně

Ze zákona vyplývá plátcí povinnost do 25 dnů po skončení období podat daňové přiznání na tiskopisu předepsaném Ministerstvem financí, i když plátcí nevzniklá daňová povinnost. Vlastní daňová povinnost je splatná ve lhůtě pro podání daňového přiznání. Forma podání daňového přiznání je povinně elektronická.

Kontrolní hlášení

Kontrolní hlášení je speciálním daňovým tvrzením, jestliže subjekt splnil alespoň jednu podmínku uvedenou v § 101c. Podání kontrolního hlášení není substitucí řádného daňového přiznání a kontrolního hlášení. Jestliže se společnost ocitla v insolvenčním řízení, podává hlášení insolvenční správce, jestliže je oprávněn nakládat s majetkovou podstatou společnosti. Galočík, Paikert (2018, str. 348) uvádí situace, za kterých nemusí osoba podat kontrolní hlášení:

- osoba, která není plátcem,
- plátce, který neuskutečnil ani nepřijal za sledované období žádné plnění podle tohoto paragrafu,
- neuplatňuje nárok na odpočet daně ani z dříve uskutečněných plnění,
- plátce, který uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet.

Právnícká osoba, která je plátcem podává kontrolní hlášení za kalendářní měsíc vždy do 25 dnů následujícího měsíce, bez ohledu na zdaňovací období plátce. Plátce, fyzická osoba, podává kontrolní hlášení ve lhůtě pro podání daňového přiznání, protože tuto lhůtu nelze bez sankcí prodloužit.

Souhrnné hlášení

Souhrnné hlášení slouží pro správce daně k prověření údajů, vyjasnění nejasností a údaje využije při stanovení daňové povinnosti ve vazbě k daňovému přiznání. Správce daně získává údaje z integrovaného informačního systému CLO-VIES, v němž jsou uloženy informace o intrakomunitárních dodávkách v celé EU. Ze souhrnného hlášení vyplývá povinnost oznamovat správci daně přesunutí daňových povinností z dodavatele na pořizovatele nebo z poskytovatele na příjemce. Plnění, které se netýkají přesunu daňové povinnosti, dodání zboží a služeb zahraničním osobám se neuvádějí do souhrnného hlášení.

3 Charakteristika daňových úniků

V této kapitole se zabýváme podstatou daňového úniku, jeho příčinami, klasifikací daňových úniků. Dále se zabýváme zajišťovacím příkazem, podmínkami jeho vydáním a dalšími instituty, které s ním souvisí. Jedná se o nespolehlivého plátce DPH, nespolehlivou osobu DPH a zajištění majetku podle § 20 zákona o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu

Daňové úniky, zkrácení daně a daňové podvody a další termíny jsou negativním fenoménem, který doprovází moderní fungování finanční správy. Daňovým únikům je v daňovém právu věnována největší pozornost, což se dá přičítat především rozsahu subjektů dotčených tímto problémem. Jednání finančních orgánů v této oblasti se již tradičně dostává do sporu s odbornou veřejností, která brání zájmy daňových subjektů mnohdy představenou zástupci Komory daňových poradců.

Každé laické i odborné veřejnosti je jasné, že ne každá daňová povinnost bývá dobrovolně splněna, a tudíž stát má zájem na zajištění jejího výběru prostřednictvím právních instrumentů. Pachatelé trestnou činnost páchají čím dál častěji sofistikovanějším způsobem. I když se v české právní legislativě se neobjevuje definice daňového úniku, vyhýbání se daním, zneužití práva, ale tyto termíny běžně používají orgány finanční správy (Sejkora, 2017).

3.1 Podstata daňového úniku

Evropská komise diferencuje daňový únik a podvod. **Daňovým únikem** se rozumí všeobecné nelegální opatření, při kterém se daňová povinnost zatajuje nebo ignoruje. Daňový subjekt úmyslně zaplatí státu nižší daň, než je ze zákona povinen.

Trestní zákoník, zákon č. 40/2009 Sb. hovoří o daňových trestných činech, kterými jsou dle § 241 zákona neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení, na zdravotní pojištění a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a podle § 240 uvedeného zákona se k tomu přidává také krácení daně, poplatků a podobných povinných plateb. Obě tyto činnosti jsou klasifikovány jako trestný čin, pokud jsou prováděny ve větším rozsahu (v současné době je hranice stanovena na 50 tisíc Kč). V této kategorii se nacházejí pouze úmyslné činy

jakými jsou neodvedení nebo zkrácení daně. Rozpětí sankcí zachycuje následující tabulka 3.1 (Klimešová, 2017).

Tabulka 3.1 Rozpětí sankcí zkrácení daně v českém trestním právu

Zkrácení daně alespoň ve výši	Trest odnětí svobody
50 tis. Kč	6 měsíců až 2 léta nebo zákaz činnosti
500 tis. Kč	2 až 8 let
5 mil. Kč	5 až 10 let

Zdroj: Vlastní zpracování dle Kamínková, Zneužití práva jako hranice daňového plánování

Daňový podvod lze charakterizovat jako úmyslné vyhýbání se daňové povinnosti ovšem i úmyslné předkládání falešných přiznání a dokumentů je postihnutelné podle trestního práva.

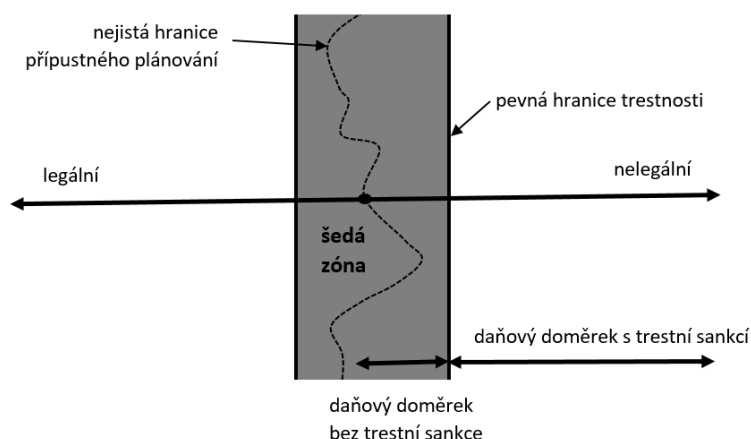
Jurisprudence anglicky mluvících zemí člení daňové úniky v závislosti od charakteru nedostatků daňového systému. Dle tohoto kritéria může jít o legální způsob snížení daňové povinnosti (daňová optimalizace – tax avoidance) nebo nelegální způsob (tax evasion) (Bánociová, 2013).

Tax avoidance je legálním právním jednáním subjektů, jež využívá zákonné prostředky, které zákon připouští, vedoucí k minimalizaci odvedené daně. Daňový subjekt se snaží využít mezery v daňových zákonech a dostupné výjimky.

Tax evasion na rozdíl od předchozí skupiny je považovaný za protiprávní opatření, kterým dochází ke skrytí nebo ignorování daňové povinnosti. Plátce uhradí nižší daň než výši k níž je zákonem zavázán. Za tax evasion se považuje: nadhodnocení odpočtů nebo výdajů, opomenutí zahrnou předmět daně do daňového přiznání, ale i administrativní povinnosti, zfalšování transakcí nebo snížení daňové povinnosti daňovým tvrzením (Pickhardt, Prinz, 2012).

Existují dvě odlišné hranice. První mezi tím, co je a co není zákonné snižování daňového základu z pohledu práva daňového a druhá mezi tím, co je a není trestné. Zákaz zneužití práva se užívá tam, kdy jednání daňového subjektu žádá právní norma alespoň na první pohled neporušuje. Jeho jednání se nachází v šedé zóně mezi dovoleným a zakázaným, mezi zákonným a nezákonným, jak uvádíme na obrázku 3.1 (Kamínková, 2018).

Obrázek 3.1 Hranice daňového plánování a hranice trestnosti



Zdroj: Vlastní zpracování dle Kamínková, Zneužití práva jako hranice daňového plánování

Pojmům **zneužití daňového práva** a **agresivní daňové plánování** se nejpodrobněji věnuje Paolo Piantavigna. Zneužití daňového práva spočívá v obcházení daňového pravidla (nebo daňové smlouvy), zatímco agresivní daňové plánování je vnímáno v kontextu mezer, rozdílů, nesouladů a neshod. Agresivní daňové plánování je širší pojem, který obsahuje chování, které není zneužívající. V tabulce 3.2 je názorně rozlišeno zneužití daňového práva a agresivního daňového plánování.¹

Tabulka 3.2 Rozlišení zneužití a agresivního daňového plánování

Zneužití daňového práva	Agresivní daňové plánování
1. Nesoulad mezi formou a obsahem za účelem dosažení daňové výhody (kauzální vazba s vnitřní nekonzistencí)	1. Využití přeshraničních daňových nesouladů za účelem dosažení daňových výhod (kauzální vazba s vnější nekonzistencí)
2. Čistě umělé transakce bez řádných ekonomický důvodů	2. Nesoulad mezi místem zdanění a místem vytváření hodnoty
3. Úmysl vyhnout se dani řádně promítnutý v objektivních skutečnostech	3. Neúmyslné daňové výhody z dvojího nezdanění

Zdroj: vlastní zpracování dle The conceptual boundaries of tax avoidance and aggressive tax planning Piantavigna, 2018

¹ The conceptual boundaries of tax avoidance and aggressive tax planning [online]. In: . 2018 [cit. 2019-02-19]. Dostupné z: <http://advisortax.org/wp-content/uploads/2018/02/Paskuale-Pistone.pdf>

Autorka spojuje agresivní daňové plánování jen s plánováním přeshraničním. Zneužití se vyznačuje především svým subjektivním kritériem (úmysl daňového subjektu, umělost, dosažení daňové výhody). I v přeshraničním daňovém plánování se obvykle nachází subjektivní kritérium zneužití práva. I zde pozorujeme nesoulad mezi formou a obsahem, umělost či absenci chybějících důvodů. Jeho cílem je vyhnout se dani. Agresivitu lze sledovat v neúmyslnosti dvojího zdanění spíše než v charakteru transakce. Je důvodné očekávat, že tuzemský systém je koherentnější než mezinárodní daňový systém. Z toho může plynout názor, že agresivní daňové plánování je pouze mezinárodním problémem.

Nelze však přehlédnout, že i ve vnitrostátních podmínkách se vyskytuje nežádoucí jednání (ať už je označíme jako zneužití, či jako agresivní daňové plánování) spočívající v nekonzistenci zákonů. Příkladem může být existence různých daňových výjimek, rozdílné zdanění a likvidace, rozdílné zdanění domácích a zahraničních transakcí. Z pohledu poplatníka není důležité, jakým přesně termínem je určité chování pojmenováno, ale to, zda je zákonné, či nikoliv (Kamínková, 2018).

3.2 Příčiny daňových úniků

Daňový subjekt se snaží redukovat vysoké zdanění svých příjmů, a tím získat výhodnější finanční či majetkovou pozici, což v konečném důsledku znamená subjektivní preferenci vlastního prospěchu před obecným. Další příčinou může být nejasný výklad daňových zákonů.

Příčiny daňových úniků lze členit do několika kategorií. Jednou z primárních příčin je samotná podstata daně. Z důvodu neekvivalentnosti daně je subjekt přesvědčen, že daňová povinnost je platbou zaplacenou ve prospěch jiných osob, nikoli vlastní. Dále se jedná o příčiny ležící vně subjektu, což jsou mezery v legislativě, neustále se měnící legislativa, nízký počet daňových kontrol atd. Mezi příčiny nacházející se u poplatníka patří absence vzdělání, nízká daňová morálka, špatná finanční situace, neznalost daňových norem, spekulace pravděpodobnosti odhalení daňového úniku. Významný vliv na vznik daňových úniků má daňové zatížení, které může poplatníka negativně stimulovat k přesunu aktiv do stínové ekonomiky (Klimešová, 2018).

3.3 Klasifikace daňových úniků

U klasifikace daňových úniků se v odborné literatuře setkáváme s rozličnými kritérii jejich dělení, ale jejich význam je více či méně přínosný jen v teoretické rovině.

Jak už bylo naznačeno v předchozích pasážích, existuje tenká hranice mezi protiprávností a legálním jednáním daňového subjektu, a proto je příhodné rozdělit daňové úniky v úzkém a širokém slova smyslu. Daňovým únikem v úzkém slova smyslu je protiprávní jednání daňového subjektu, přičemž výsledný efekt má vliv na jeho výši daňové povinnosti. Tato definice se nejvíc vžíla v české teorii daňového práva. Daňové úniky v širším slova smyslu lze charakterizovat jako i zákonné jednání daňových subjektů, avšak subjekty se nacházejí v šedé zóně mezi zákonností a protiprávností určitého jednání. Důležitost této klasifikace lze dovodit i v českém právním prostředí, především v historickém výkladu úředních dokumentů a z pohledu veřejných rozpočtů (Sejkora, 2017).

Daňové úniky lze dále členit na řemeslné a průmyslové daňové úniky, které vycházejí z francouzské jurisprudence. Kritériem pro rozlišení je počet osob zapojených do daňových úniků. Při průmyslovém daňovém úniku je stěžejní zapojení organizované skupiny osob. Cílem je vytvoření fiktivních operací, a tak vylákat odpočet daně nebo vykazovat zvýšené daňové výdaje. U řemeslného daňového úniku páchá nelegální činnost osamocený subjekt, popřípadě mimo skupinu. Řemeslný daňový únik může být i legální, což je další odlišnost oproti průmyslovým daňovým únikům (Martinez, 1995).

3.3.1 B2C a B2B daňové úniky

V praxi nejčtenější a nejrelevantnější klasifikací daňových úniků je členění na daňové úniky páchané při uskutečnění zdanitelného plnění osobou povinnou k dani, když příjemce plnění není osobou povinnou k dani anebo jako osoba povinná k dani nepoužije plnění pro ekonomickou činnost tzv. business to customer, nebo B2C daňové úniky. Jestliže jsou oba subjekty osoby povinné k dani a příjemce plnění použije přijaté zdanitelné plnění k uskutečnění vlastní ekonomické činnosti, jedná se o tzv. business to business, nebo B2B daňové úniky.

Typickým odvětvím, ve kterém dochází k tomuto druhu daňových úniků jsou elektronické obchody s přeshraničním aspektem. Uvedené transakce se vyznačují početným množstvím uskutečněných a od daně osvobozených zdanitelných plnění mezi osobami

povinnými a nepovinnými k dani. U dodávek s drobným plněním je náročné identifikovat příjemce a poskytovatele plnění, což je živnou půdou pro šíření daňových úniků na DPH.

Naopak u B2B daňových transakcí je určující, zda příjemce plnění je osobou povinnou k dani, která použije plnění ke své ekonomické činnosti. Odpočet daně je primární motivací, který při B2B daňových úniků hraje zásadní roli. Z legislativy upravující DPH je patrné, že osoba povinná k dani v rámci subdodavatelského řetězce neodvede správci daně DPH, dochází tak k nesrovnalosti na veřejném rozpočtu na straně výdajové v souvislosti s uplatněním odpočtu na DPH, ale i na straně příjmové (Sejkora, 2017).

3.3.2 Podvody proveditelné v systému DPH i daně z maloobchodního obratu

První skupinou daňových podvodů proveditelných v obou systémech je nepřiznání (části) prodeje, tj. obchodování bez záznamu: „bez papírů“ či „mimo účetní knihy“. Tímto způsobem je nelegálně snižována daňová povinnost. DPH je proti tomuto druhu deliktu celkem odolná, protože plátce DPH (v pozici odběratele) je stimulován k tomu, aby dostal zpět DPH na vstupu, kterou zaplatil a má zájem na tom, aby dodavatel odvedl daň.

Druhou skupinu podvodů (poměrně triviálních) je nedodržení povinnosti registrace k dani. Jednání je typické pro obchodníky, jejichž obrat se pohybuje blízko hranice, kdy vzniká registrační povinnost. Působnost podvodných společností nalezneme čteněji v maloobchodu než ve velkoobchodu.

Třetí skupinu tvoří obchodníci, kteří neoprávněně aplikují daňové zvýhodnění. U tohoto typu podvodů se nejčastěji setkáme s obchodníkem, který prodává jiné zboží, než ve skutečnosti prodává, aby nezákonně dosáhl např. osvobození od daně či zdanil zboží nižší daňovou sazbou.

Speciálním případem nesplnění daňové povinnosti osoby povinné k dani je případ daňového podvodu chybějícího obchodníka. Pojem chybějící obchodník je v anglické terminologii nazýváme jako missing trader. Osoba spáchá daňový delikt – úmyslně neodvede DPH a tzv. zmizí (např. zanikne zákonným způsobem před uplatněním nároku daňové pohledávky správcem daně). Jedná se o jednoduchou formu daňových úniků. Pokud pachatel zahrne do podvodu unijní aspekt osvobození určitých plnění s nárokem na odpočet DPH, už hovoříme o intraunijním podvodu chybějícího obchodníka (tzv. missing trader intra-cummunity nebo MTIC fraud) anebo karuselovém, též kolotočovém podvodu na DPH.

Klíčovým znakem podvodu je získání neoprávněného daňového odpočtu, čehož lze dosáhnout pouze v systému DPH.

Neodvedení daně z dovozeného zboží představuje další významný druh podvodu na nepřímých daních. Při zamezení tomuto druhu podvodů je primárně obecně odolnější systém DPH. V EU je tento druh rozvinutější, protože je usnadňován díky odložení platby DPH a dovozního cla (Šefčík, 2018).

Podvody výlučně proveditelné na DPH

První velkou skupinou podvodů, která si za cíl klade vylákání daňové výhody, jsou podvody spojené s fakturací. Existují různé podoby, např. použití falešných faktur vystavených na příliš vysoké částky. Pachatel si uměle zvýší DPH na vstupu, čímž nelegálně snižuje svou daňovou povinnost. Můžeme narazit na případy tzv. „fakturačních mlýnů“, tj. subjekty, které byly předurčeny vydávat smyšlené faktury za účelem snížení daňové povinnosti.

Za další typ podvodů spáchaných výlučně na DPH řadíme neoprávněné uplatnění nároku na odpočet DPH na vstupu, když podvodník produkuje některé statky, které jsou od DPH osvobozeny bez nároku na odpočet daně a ostatní výstupy od daně neosvobozené v rozporu se skutečností. Subjekt ovšem tvrdí, že při výrobě spotřebovával materiál podléhající DPH, aby si mohl uplatnit nárok na odpočet i když spotřebovávány materiál byl použit na výstupy osvobozené od DPH bez nároku na odpočet daně. Dalším podobným typem neoprávněného nároku na odpočet DPH může být falešné tvrzení subjektu, že některé vstupy byly použity při ekonomické činnosti, přičemž subjekt je použil pro soukromou konzumaci (Sejkora, 2017).

Daňové úniky lze diferencovat dle charakteru jednání pachatele přečinu. Klasifikace nabízí pohled územního vymezení, kdy se diferencovat na daňové úniky v rámci samotného státu a daňové úniky mezinárodní, který je příznačný pro využívání různých jurisdikcí nazývaných jako daňové ráje nebo problematika transferových cen (Martinez, 1995).

Velice rozsáhlým daňovým podvodem je insolvenční podvod, jenž osoba povinná k dani uskutečňující svou ekonomickou činnost na území jednoho státu upadá do úpadku, když pořízené statky prodává na neobvykle vysoké ceny, čímž umožňuje svým odběratelům uplatnit vysoký nárok na odpočet daně, a posléze v důsledku konkurzu, aniž by vybrala a odvedla daň finančnímu úřadu, zanikne (Sejkora, 2017).

3.3.3 Kolotočový / karuselový podvod

Kolotočové podvody řadíme k nejpropracovanějším typům daňových úniků a jsou jedny z nejpalčivějších praktik vůbec, které mají negativní vliv na příjmy veřejných rozpočtů. Finanční prostředky získané z této nelegální činnosti jsou dále zatíženy jinou kriminální činností. Není v rozporu, že právě boje proti tomuto druhu daňových úniků ztělesňuje jádro problému současné konstrukce DPH v EU založené na osvobození uskutečnitelného plnění mezi osobami povinnými k dani z rozdílných členských států EU. Kromě problémů ztráty z veřejných rozpočtů na výběru této daně představují také nepřirozené insolvence osob povinných k DPH a šedou ekonomiku. V konečném důsledku má podvod vliv na odběratelovy osoby úmyslně zapojené do daňového podvodu. Chybějící obchodník od nich DPH neodvede správci daně. Úniky lze považovat za záměrnou a systematickou krádež značného rozsahu, který odčerpává peněžní prostředky z veřejných rozpočtů (Sejkora, 2018).

Při nezákonné činnosti MTIC podvodů využívají pachatelé osvobození od DPH při uskutečnitelném zdanitelném plnění do jiného členského státu a uplatnění nároku na odpočet DPH při pořízení statků a služeb z jiného členského státu. Kromě karuselových podvodů do MTIC podvodů řadíme ještě akviziční podvody.

Karuselové a akviziční podvody fungují na podobném principu a pracují tak, že subjekt označovaný jako chybějící podvodník, pořídí statek nebo službu z jiného členského státu, neodvede DPH, prodá je přes další mezičlánky (tzv. buffers). V konečné fázi obchodník, který zboží dodá do jiného členského státu si uplatní nárok na odpočet DPH na vstupu. Rozdíl mezi akvizičním a karuselovým podvodem spočívá v tom, že u karuselových podvodů je totéž zboží opět prodáno stejné společnosti v jiném členském státě, od které jej chybějící obchodník pořídil.²

Chybějící obchodník, jak už vyplývá z názvu, musí „zmizet“. Široký tvrdí (2013, str. 167), že „*chybějící obchodník jakožto hlavní aktér podvodu často uvádí jako sídlo podnikání falešnou adresu, využívá P.O. Boxy, neoprávněně používá daňové identifikační číslo či řídí svoje aktivity z tzv. daňových rájů.*“ Také častým způsobem zmizení chybějícího obchodníka je zosnování insolvence (Široký, 2013).

² KOUPIL, Vít. Karuselové podvody – jak je poznat a vést v nich dokazování. *Státní zastupitelství*. 2014, č. 5, s. 11.

Princip fungování karuselového podvodu

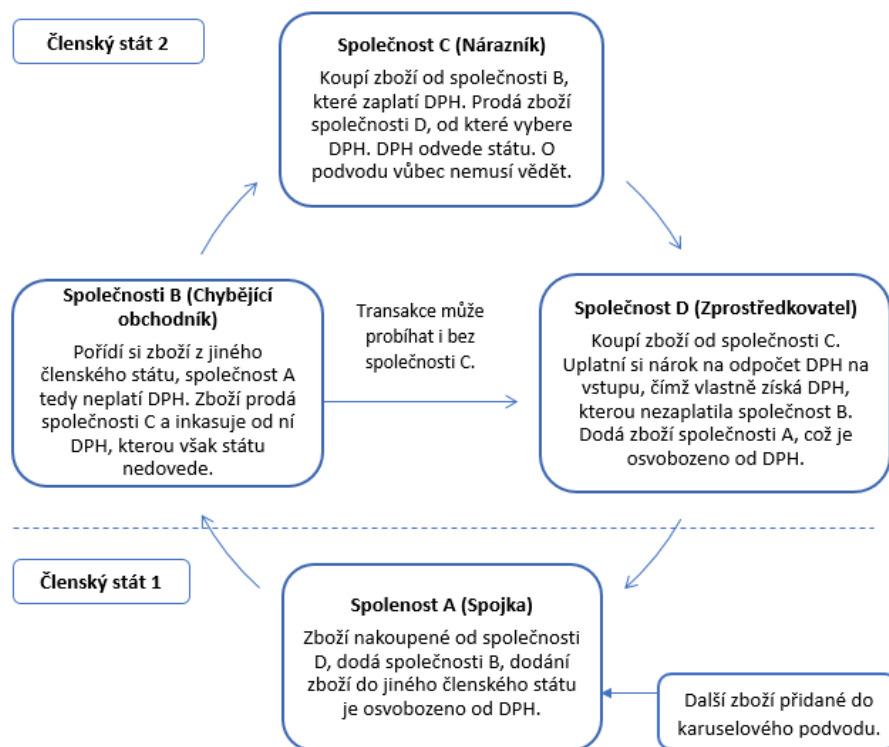
V první fázi společnost A (conduit company, termín lze volně přeložit jako spojka), sídlící a registrovaná k dani v jednom členském EU (např. v Německu), poskytne zdanitelné plnění korporaci B, která sídlí a je registrovaná k DPH ve druhém členském státě EU (např. ve Velké Británii). Pro zjednodušení příkladu činí cena dodávaného zboží 100 €.

V další fázi korporace B využije toho, že nemusí DPH zaplatit ihned, ale jakmile je zboží dodáno společnosti A. Daň odvádí souhrnně za celé zdaňovací období. Pro názornost příkladu, že je ve Velké Británii 15 % sazba DPH a korporace obchoduje bez marže, prodá zboží korporaci C za celkem 115 €, z čehož 15 € činí DPH. Vystavený daňový doklad korporací B opravňuje korporaci C, aby si uplatnila nárok na odpočet daně na vstupu. Zde se začíná projevovat podvodné jednání korporace B (tzv. chybějící obchodník). Korporace B neodvede DPH státu (v uvedeném příkladu ve výši 15 €), kterou vyfakturovala korporaci C a zmizí.

Společnost C (v anglické literatuře označováno jako buffer, tj. nárazník, v některých pramenech „nárazníková společnost“) nemusí být o podvodném počínání vědoma. V reálném kolotoči bývá zapojeno více mezičlánků (spletité obchodní vztahy znesnadňují odhalení kolotočového podvodu), zde se však pro názornost předpokládá, že mezičlánek je pouze jeden. Jestliže korporace C prodá zboží korporaci D (broker, tj. zprostředkovatel), aniž by přidala nějakou hodnotu, bude prodejní cena za zboží pro společnost D činit opět 115 €. Společnost D dodá zboží do jiného členského státu (u uvedeném příkladu korporaci A zpět do Německa), což je osvobozeno od DPH. Společnost D si uplatní nárok na odpočet DPH na vstupu ve výši 15 €, což je odpovídací částka, kterou na začátku podvodu obdržela společnost B, ale tuto daň neodvedla správci daně. Na následujícím obrázku 3.2 je popsán způsob fungování karuselových podvodů.³

³KEEN, Michael a Stephen SMITH. *VAT Fraud and Evasion: What Do We Know, and What Can be Done?* [online]. , 35 [cit. 2019-01-20]. Dostupné z: <https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2016/12/31/VAT-Fraud-and-Evasion-What-Do-We-Know-and-What-Can-be-Done-20215>

Obrázek 3.2 Karuselový podvod

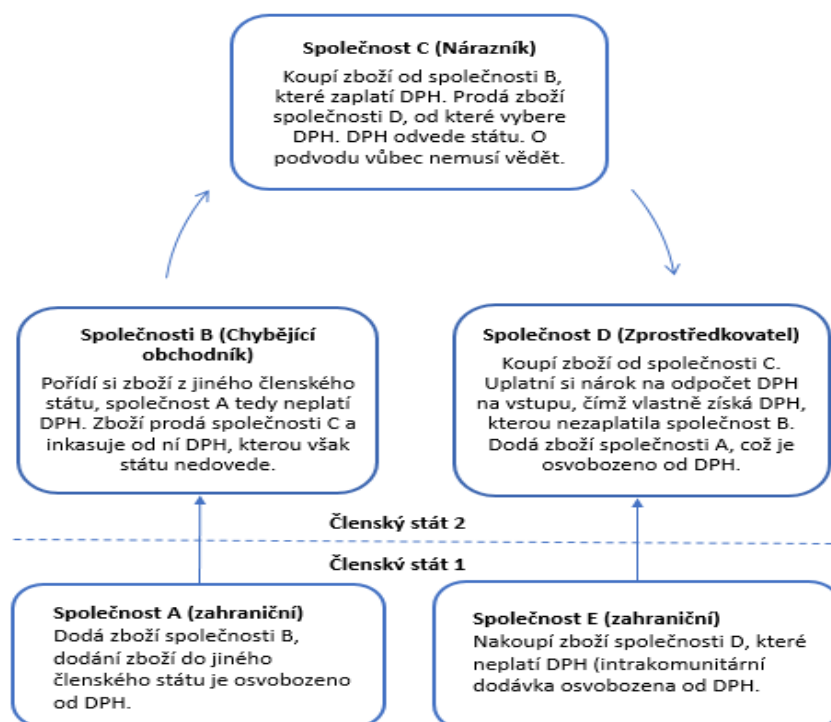


Zdroj: vlastní zpracování podle KEEN, Michael; SMITH, Stephen 2007

Jelikož zboží bylo dodáno korporaci A, může se celý mechanismus karuselového podvodu znovu opakovat. Z možnosti cyklického opakování podvodu je odvozen název karuselových (kolotočových) podvodů.

Na následujícím obrázku 3.3 lze demonstrovat fungování akvizičních podvodů, jež se principiálně od karuselových podvodů příliš neliší, avšak zboží není dodáváno tutéž korporaci a tak nedochází k opakovanému dodávání mezi jednotlivými subjekty do podvodu (Ševčík, 2018).

Obrázek 3.3 Akviziční podvod



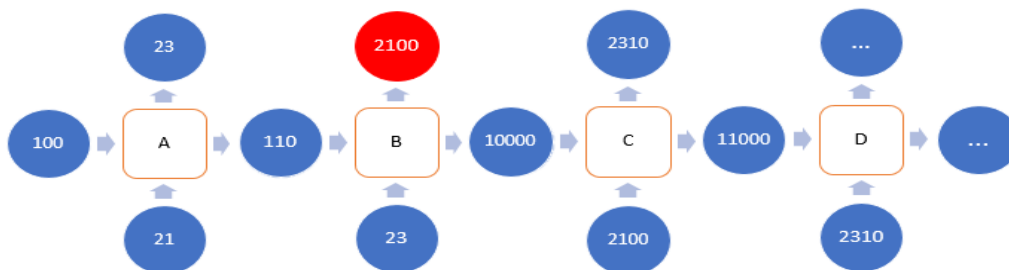
Zdroj: vlastní zpracování dle Ševčíka, Karuselové podvody 2018

3.3.4 Řetězové podvody – typické příklady

Příklad 1

Nejjednodušším případem podvodu na DPH je situace, kdy korporaci C osloví nový obchodní partner s nabídkou kontraktace. V řetězci se opět vyskytují subjekty Missing Trader, Buffer i Broker. Transakce řádně uskuteční a korporace C v přiznání k DPH uvede přijetí plnění. Obchodní partner ale DPH neodvede. Následně finanční orgán zahájí postup k odstranění pochybností kvůli možné existenci podvodu na DPH u obchodního partnera nebo předchozího článku řetězce, kvůli kterému zpochybní nárok korporace C na odpočet, jak uvádíme na následujícím obrázku 3.4.

Obrázek 3.4 Příklad č. 1: Finanční toky u daňového podvodu v řetězci

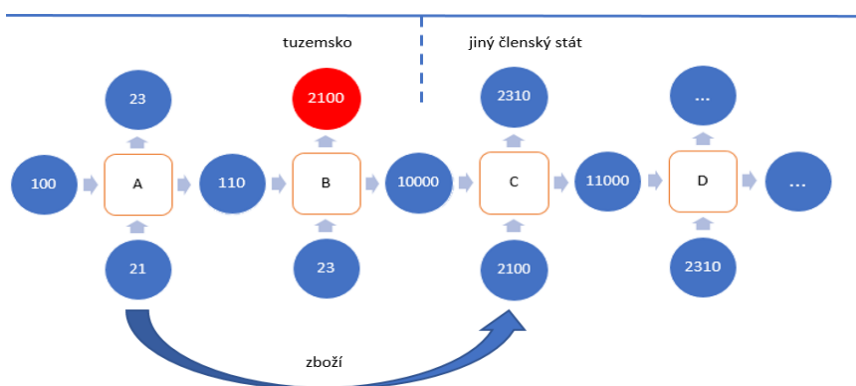


Zdroj: vlastní zpracování

Příklad 2

Druhým příkladem je situace, kdy se na společnost C obrátí potenciální obchodní partner a požádá ji, aby si od něj pořídila zboží za účelem dodání do jiného členského státu, jak vidíme na obrázku 3.5. Obchodní partner přitom předem zajistí také kupujícího, kterému je zboží určeno. Obchodní partner společnosti C vysvětluje, že při dodání zboží do jiného členského státu by uplatnila nadměrný nárok na odpočet. Finanční správa by na takový nadměrný odpočet dohlížela před jeho vyplacením, avšak společnost C nemůže vyčkávání na DPH ufinancovat. Společnost B vybízí svého odběratele, aby „vyčkala“ na vrácení nadměrného odpočtu tím, že plnění nakoupí a dodá do jiného členského státu. Společnost B vyplatí svému odběrateli za podílení se na transakci část marže. Po uskutečnění transakce finanční správa zahájí postup k odstranění pochybnosti, kvůli eventuální existenci podvodného jednání společnosti B a finanční správa zpochybní nárok na uplatnění osvobození od DPH při dodání do jiného členského státu.

Obrázek 3.5 Příklad č. 2: Finanční toky u daňového podvodu v řetězci



Zdroj: vlastní zpracování

Nejsložitější situace nastává, když dlouhodobý dodavatel (společnost B) dodá korporaci C zboží. Společnost C uplatní nárok na odpočet a správce daně zahájí postup k odstranění pochybností kvůli eventuální existenci podvodu na DPH u dodavatele nebo předchozího článku řetězce. Rozdílnost oproti první situaci spočívá v dlouholeté bezproblémové spolupráci s obchodním partnerem.⁴

3.4 Vývoj judikatury

V EU veškeré kroky správců daně, judikatorní závěry soudů jsou odvozeny z judikatury Soudního dvora EU vztahující se k harmonizované právní úpravě DPH. Dle judikatury NSS lze všeobecně konstatovat: *„úskalí úniků v oblasti DPH se skutkově týká situací, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem zvýhodnění.“* Obchodní transakce neodpovídají běžným praktikám subjektu, přičemž citované ustanovení je v rozporu s účelem šesté směrnice.

Velký význam při posuzování daňového podvodu hraje roli otázka dobré víry. Do podvodného řetězce transakcí se zbožím (případně i službou) zásadně bývají zapojeny další subjekty, které vědí o podvodu a vzniknou přímo z důvodu účasti na podvodu a odvedení pozornosti správce daně.

Prvním rozhodnutím Soudního dvora v oblasti daňového práva byl rozsudek z ledna 2006 ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/035 (dále Optigen), v nichž bylo rozhodující, do jaké míry lze postihovat plátce nepřiznáním nároku na odpočet DPH, když bude zjištěno, že se nevědomě účastnil na podvodu na DPH.

Klíčovou otázku Soudní dvůr o půl roku později v rozsudku Kittel konkrétně nespecifikoval, jak „*měl vědět*“ daňový subjekt o podvodu na DPH, kterého se dopustil jiný subjekt. Významným aspektem daňového podvodu je otázka dobré víry subjektu uplatňující nárok na odpočet daně. V uvedeném rozsudku soudní dvůr polemizoval: *„subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na DPH, nebo jiné podvody, musejí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by*

⁴ MATUŠTÍK, Radek. *Řetězové podvody na DPH – jak se nestát obětí a co dělat, pokud správce daně zadrží DPH* [online]. In: 2016 [cit.2019-03-01]. Dostupné z: <https://www.epravo.cz/top/clanky/retezove-podvody-na-dph-jak-se-nestat-obeti-a-co-delat-pokud-spravce-dane-zadrzi-dph-104545.html>

riskovaly ztrátu svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu.“ Z rozsudku nelze dovozovat, zda se jednalo o návod k posouzení otázky, když o daňovém podvodu věděla osoba povinná k dani, resp. že by osoba povinná k dani přijímala odpovědnost za kontrolu, zda osoba povinná k dani se dopouští podvodů na DPH, pod sankcí ztráty nároku na odpočet.

Ke zmiňované citované vět v rozsudku Kittel Soudní dvůr referoval ve věci C-384/04. Rozsudek se věnoval právní úpravě solidární odpovědnosti osob povinných k dani za jejich odvod, jestliže osoba věděla nebo měla důvody, když za předchozí nebo následné dodání vymezených druhů zboží zůstane daň nezaplacena.

V roce 2012 rozhodnul Soudní dvůr EU ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11 Mahagében Kft a Péter Dávid (dále „Mahagében“), které vydal na základě předběžných otázek položených maďarskými soudy. Soudní dvůr konstatoval k rozložení důkazního břemene řízení před správním orgánem, ačkoliv se procesním otázkám soudní řízení členských zemí nevyjadřuje. Daňový orgán je povinen prokázat faktickou nevědomou nedbalost plátce daně a důkazní břemeno stíhá správce daně. Členské státy mají prostředky uložit povinnost osobám povinným k dani, avšak nesmí systematicky zpochybňovat nárok na odpočet daně. Maďarská legislativa jen ukládá pouze obecné povinnosti.⁵

3.5 Zajišťovacího příkaz

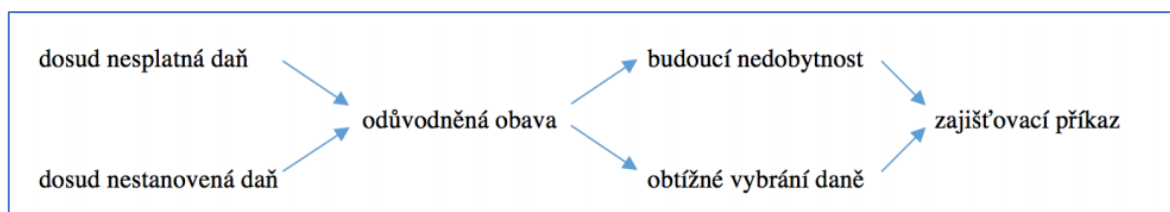
Současná právní úprava zajišťovacího příkazu se nachází v § 167 až 169 DŘ a speciální úpravy týkající se vykonatelnosti zajišťovacího příkazu obsahuje ZDPH v § 103. Jelikož daňový řád nabyl účinnosti až 1. 1. 2011, judikatura k těmto předpisům se stále rozvíjí. Částečně lze aplikovat rozhodnutí správních soudů vztahující se k § 71 zákona o správě daní a poplatků.

Ustanovení § 167 DŘ zní: *„je-li odůvodněná obava že daň, u které dosud neuplynul den splatnosti, nebo daň, která nebyla dosud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, může správce daně vydat zajišťovací příkaz.*“ Tento instrument by měl finanční orgán využít až jako poslední možnost při zajištění daně. Jestliže existuje jiná eventualita, jak lze daň převést

⁵ TOMAN, Petr a Eva DOLOŽILKOVÁ. Několik poznámek k možnosti správce daně neuznat nárok na odpočet DPH v případě daňového úniku aneb Jak to ten Soudní dvůr vlastně myslel? *Bulletin Komory daňových poradců České republiky*. 2014, č. 3, s. 18-25.

na poplatníka bez toho, aby finanční orgán podstatným způsobem omezil činnost poplatníka, pak má tuto eventualitu využít. Schéma vydání zajišťovacího příkazu zachycuje obrázek 3.6. Značné obtíže lze interpretovat jako vymáhání daně běžnými prostředky takového rozsahu, které vyústí, že vymáhání běžnými prostředky, jež má správce daně k dispozici, by nemuselo být dostatečně účinné.

Obrázek 3.6 Schéma vydání zajišťovacího příkazu



Zdroj: vlastní zpracování

3.5.1 Podmínky vydání zajišťovacího příkazu

V DR či ZDPH neplyne, které skutečnosti mohou naplňovat konkrétní obavu o dobytost daně. Jedním ze silných argumentů finanční správy při vydání zajišťovacího příkazu je podezření účasti na daňovém podvodu. Naprosto každý zajišťovací příkaz může být automaticky odůvodňován odkazem na podílení se účastí plátce na daňovém podvodu. Dokonce i bez zohlednění, zda se jedná o podezření na vědomé či nevědomé, případně nevědomé zapojení do podvodného řetězce. Správce daně může předejít daňovému subjektu, že absentoval prověření svých obchodních partnerů. Zapojení se do daňového podvodu naplňuje podmínku vydání zajišťovacího příkazu ex ante, ale je nutné ověřovat tyto indicie a zohlednit v zajišťovacím řízení. Co se však nezřídka stává v souvislosti s daňovou kontrolou je předmět sporu například nesplnění dokladové povinnosti, jež spočívala v neprokázání přepravy při dodání zboží do jiného členského státu. Tyto spory jsou pro plátce daně nepřipustné z hlediska intenzity zásahu zajišťovacích příkazů a měly by být zohledněny v neprospěch správce daně.⁶

Konkrétněji předmětné obavy objasňuje GFŘ ve své metodice, v níž je uveden demonstrativní výčet situací, ze kterých může nabyt důvodná obava o budoucí dobytost daně. Jedná se o:

⁶ TESAŘ, Radan. Ekonomická (i)racionalita odůvodnění zajišťovacích příkazů. *Bulletin Komory daňových poradců České republiky*. 2017, č. 2, s. 25-30.

- neobvyklé obchodní transakce za nápadně nevýhodných podmínek pro daňový subjekt,
- obchodní transakce bez náležitého protiplnění,
- obchodní marže je menší než nula,
- účelové odčerpávání finančních prostředků, například časté půjčky spřízněným osobám,
- neobvykle vysoký nárůst obrátu ve vztahu k daňové historii společnosti,
- daňový subjekt obchoduje s rizikovou nebo neobvyklou komoditou,
- další případy podle odborného zvážení a na základě informací z vyhledávací činnosti.⁷

Odůvodněná obava o vybrání daně však může být i oslabena až vyloučena, a to těmito indiciemi:

- daňový subjekt je dlouhodobě podnikající a finančně stabilizovanou osobou,
- daňový subjekt vlastní nemovité i movité věci značné hodnoty,
- daňový subjekt má větší počet stálých zaměstnanců a transparentní majetkovou strukturu,
- bezproblémová daňová historie spolu s bezproblémovou spoluprací se správcem daně během daňové kontroly, hladkým a včasným plněním uložené záznamní povinnosti,
- přichází v úvahu možnost povolit daňovému subjektu posečkání úhrady daně apod.,
- daňový subjekt je podnikající fyzickou osobou a má tedy z tohoto důvodu podstatně snížené možnosti zatajení majetku a změna identity či struktury za účelem vyhýbání se daňovým povinnostem je pojmově vyloučena,
- daňový subjekt nabízí poskytnutí dobrovolného zajištění jako možnost, jak předejít vydání zajišťovacího příkazu a další indície dle rozsudku soudu.⁸

⁷ Metodický pokyn k postupu správce daně při vydávání zajišťovacího příkazu [online]. 2017 [cit. 2019-03-29]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/obrazky/d/87133_17_MP_k_postupu_SD_pri_vydavani_Zajp.pdf

⁸ ŠABATOVÁ, Anna. Zpráva o šetření ve věci uplatňování zajišťovacích příkazů Finanční správou České republiky [online]. In: 2017 [cit. 2019-03-21]. Dostupné z: https://www.ochrance.cz/fileadmin/user_upload/ESO/Zajistovaci_prikazy_4452-17-RM-Z18-final.pdf

Další aspekty vydání zajišťovacího příkazu

Podmínku majetkovou o vydání zajišťovacího příkazu správce daně vykládá, že existuje dostatek indicií pro vznik odůvodněné obavy stran (ne)dobytnosti daně. Celková výše v budoucnu splatné či stanové daně převyšuje hodnotu majetku daňového subjektu. Finanční správa podpírá tvrzení tím, že plátce nedisponuje dostatkem aktiv, jenž převyšuje dosud nestanovenou či splatnou daň, či skladba majetku neodpovídá dostatečné garanci pro budoucí bezproblémový výběr daně. I když výše daňové povinnosti převyšuje disponibilní peněžní kapitál plátce, není to samo o sobě důvodem pro vydání zajišťovacího příkazu.

Likvidnost majetku

Dalším možným argumentem správce daně v rámci odůvodnění zajišťovacích příkazů je chybějící shromažďování finančních kapitálů na v pokladně daňového subjektu či na bankovních účtech podnikatele. Správce daně může klást k tíže podnikateli, že nekumuluje finanční prostředky, jež by umožňovala zajistit úhradu v budoucnu stanovené či splatné daňové povinnosti. Dalším aspektem posuzování je analýza pohledávek podnikatele, kdy správce daně poukazuje na důkazy získané při správě daní, že není známá jakost a vymahatelnost pohledávek (exekuce odběratele) podnikatele je časově náročná a nemusí přinést podnikateli exekuční výnosy.⁹

Finanční analýza jako nástroj posouzení ekonomické situace

Finanční analýzu lze definovat jako analýzu silných a slabých stránek hodnoceného ekonomického subjektu a také komplexně zhodnotit finanční situaci podniku a finanční zdraví podniku. Finanční analýza hodnotí podnik jako celek a ve všech faktorech, které ovlivňují finanční situaci podniku. Konkrétně:

- krátkodobou finanční situaci podniku – platební schopnost v horizontu 1 roku,
- dlouhodobou finanční situaci – schopnost hradit dlouhodobé závazky,
- efektivní fungování podniku – dosahovaná výnosnost (Kalouda, 2016).

Ekonomická opodstatněnost zajišťovacích příkazů může vycházet z pečlivě a odborně provedené analýzy ekonomických ukazatelů (finanční analýzy) avšak za předpokladu, že budou dodržena kritéria a postupy pro její zpracování a že jejím výstupem bude objektivní

⁹ HAJDUŠEK, Tomáš. Zajišťovací příkazy – prostředek ultima ratio nebo standartní postup správce daně. *Bulletin Komory daňových poradců České republiky*. 2017, č. 2, s. 18-25.

(ekonomické) posouzení činnosti hodnoceného daňového subjektu. Jedna z nejpoužívanějších ekonomických hodnocení finanční správy je analýza výkonnosti daně z přidané hodnoty a její vývoj za určitý časový úsek, a to například komparace poměru uskutečněných/přijatých plnění a samotné výše uskutečněných plnění.¹⁰

3.5.2 Další instituty související se zajišťovacím příkazem

V následující podkapitole se věnujeme dalším institutům, které souvisejí se zajišťovacím příkazem. Jedná se o nespolehlivého plátce DPH, nespolehlivou osobu DPH a zajištění majetku podle § 20 zákona o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu (dále LegVTrČ).

Nespolehlivý plátce DPH

Institut nespolehlivého plátce DPH byl zaveden s účinností od 1.1. 2013, který funguje jako alternativní postih ke zrušení registrace k DPH u plátců, kteří závažným způsobem neplní své povinnosti ve vztahu ke správě daně. Institut v kombinaci s § 109 odst. 3 ZDPH by měl sloužit jako efektivní nástroj v boji proti daňovým únikům v oblasti DPH. Jednotlivé porušení plnění vždy posoudí správce daně – posoudí jeho dosavadní zkušenosti s dotčeným subjektem a zohlední objektivní skutečnosti zvláštního zřetele (závažné zdravotní důvody, objektivní překážky, které plátcům bránily v řádném plnění daňových povinností). Plátce je automaticky veden ve veřejně dostupném rejstříku nespolehlivých plátců DPH a nezáleží, zda zajišťovací příkaz nabyt právní moci. „Nespolehlivost“ se plátce nezbaví tím, že se stane členem skupiny. Jestliže do skupiny přistoupí další osoba, která je označena jako nespolehlivá osoba, skupina se stane okamžikem přistoupení této osoby nespolehlivou osobou.

Status nespolehlivého plátce je spojen kromě již uvedeného s vydáním zajišťovacího příkazu, ale existuje dalších sedm situací, kdy může být podle GFŘ rozhodnuto o přidělení statusu nespolehlivého plátce. Tyto situace nejsou přímo uvedeny v § 106a ZDPH. Legislativa by si neměla vystačit s neurčitým vyjádřením „porušení povinnosti vztahující se ke správě daní závažným způsobem“, ale měla by upravovat konkrétní situace. Pokud pojem

¹⁰ TESAR, Radan. Ekonomická (i)racionalita odůvodnění zajišťovacích příkazů. *Bulletin Komory daňových poradců České republiky*. 2017, č. 2, s. 25-30.

vysvětluje Finanční správa ČR ve své metodice, absentují důvody, proč by konkrétní případy závažného posouzení porušení vymezil zákonodárce (Balcar, 2017).

Nespolehlivá osoba

Zavedením nového institutu nespolehlivé osoby novelou účinnou od 1. 7. 2017 se zabránilo účelovému rušení registrace nespolehlivých plátců z důvodu „očistění“ se a opakovanému obnovení do stavu plátců a také možnost stanovit statutem nespolehlivosti i na jiné osoby, než jsou plátcí, jestliže projevují srovnatelné společensky nezdravé jednání tak, aby v případě registrace jako plátcí, již měli označení nespolehlivého plátce. Institut nespolehlivého plátce se ukázal být optimálním nástrojem v boji s daňovými úniky v případě DPH, který nevystavuje podnikatelské prostředí příliš velké administrativní zátěži a zároveň poskytuje možnost daňovým subjektům prověřit si své obchodní partery. Osoba se může stát nespolehlivou rozhodnutím správce daně (obdobné podmínky jako u nespolehlivého plátce) nebo ze zákona.

V první situaci záleží na posouzení, co se rozumí „porušení povinností vztahujících se ke správě DPH“, stejně jako v situaci nespolehlivého plátce zůstala aplikační praxe a metodické činnosti správce daně. Jestliže dojde ke vzniku nespolehlivé osoby ze zákona nebude vydáno rozhodnutí, protože nespolehlivou osobou se stává podnikatel automaticky. Institut se nevztahuje na osoby, které se dopustily nevědomého pochybení a nesjednaly včas nápravu, ale jinak se jedná o osobu, která řádně plní své daňové povinnosti. Největší odlišností institutu nespolehlivého plátce a nespolehlivé osoby je, že druhý jmenovaný nemá přímou vazbu na zákonné ručení za DPH podle § 109 ods. 3 ZDPH (Galočík, Paikert, 2018).

Zajištění majetku podle § 20 zákona o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu

Finanční analytický útvar Ministerstva financí, resp. Finančního analytického úřadu má možnost zajistit na základě § 20 LegVTrČ finanční prostředky na bankovním účtu klienta banky. Úřad je účetní jednotkou, jeho příjmy a výdaje jsou součástí rozpočtu Ministerstva financí.

Zjistí-li Finanční analytický úřad významné informace pro výkon činnosti Policie ČR, orgán či orgány správy daní, poskytne jim všechny výsledky ze svého šetření. Vzájemná spolupráce představuje nadále velice účinný nástroj prevence a potírání daňových úniků, kdy nedojde ke spáchání trestného činu, ale existuje podezření ze spáchání deliktu daňové

povahy. Finanční analytický úřad poskytuje Finanční správě ČR a Celní správě ČR především informace o karuselových a řetězových podvodech a o tvorbě fiktivních nákladů. Cílem úřadu Finančního analytické úřadu je detekce a následné využití co nejoptimálnějších postupů a nástrojů v boji s daňovými úniky a vyhledávání nově rozvíjených trendů např. v oblasti kryptoměn.

Finanční analytický útvar Ministerstva přijal v roce 2017 celkem 3 524 oznámení o podezřelém obchodu, na základě čehož podal 539 trestních oznámení, z toho v 377 případech zároveň zajistil finanční prostředky podle § 20 LegVTrČ. Počet oznámení se oproti roku 2016 zvýšil o 19,5 %. Jedná se o poměrně skokový nárůst, který způsobilo rozšíření okruhu povinných osob novelou o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu. Celková výše zajištěných prostředků činila 2 146 mil. Kč (oproti 402 případům zajištění při současném podání trestního oznámení s celkovou sumou 3 836 mil. Kč za rok 2016). Finanční správě ČR bylo v tomtéž roce postoupeno celkem 1647 s podezřením na porušení daňových a celních předpisů.¹¹

¹¹ VÝROČNÍ ZPRÁVA Finanční zpravodajská jednotka České republiky FAÚ 2017 [online]. 2017 [cit. 2019-03-25]. Dostupné z: http://www.financnianalytickyurad.cz/download/FileUploadComponent1519645003/1523605640_cs__vyrocni_zprava_fau_2017.pdf

4 Analýza daňových úniků za sledované období

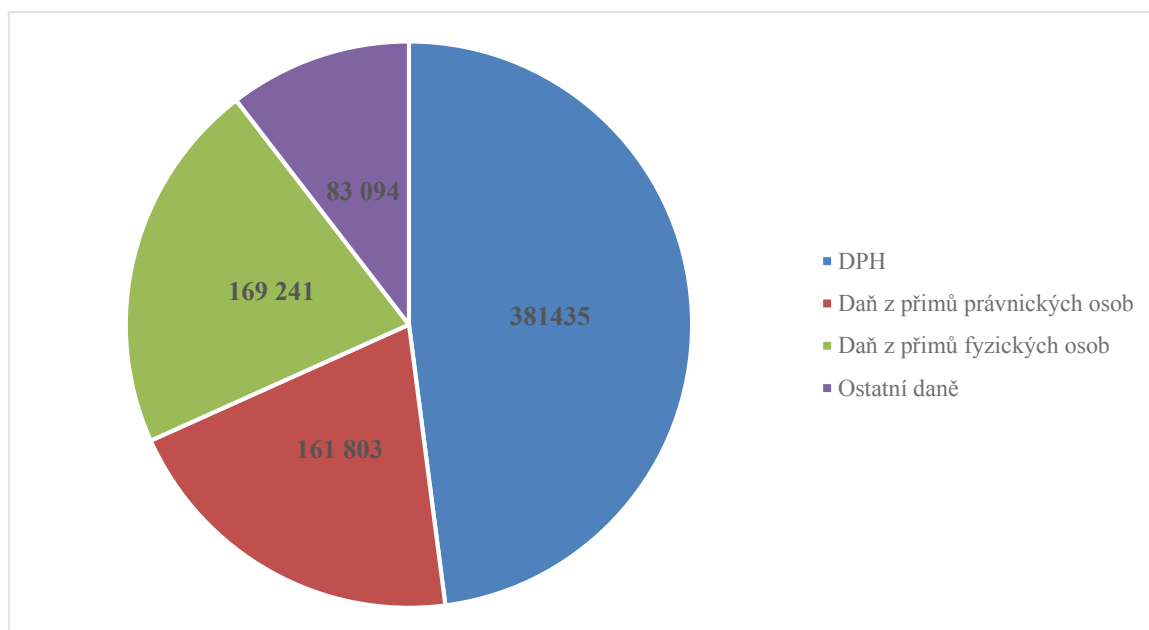
V této kapitole se věnujeme analýze vývoje inkasa DPH, statistika trestných činů a zajišťovacích příkazů v letech 2013-2017 a souhrnu inkasa u nejvýznamnějších daní, především dodržováním zásad v běžném obchodním styku. V souvislosti se zvýšenou aktivitou státu v oblasti účinného potírání daňových podvodů logicky nastává i zvýšená četnost sporů řešených soudy. V této oblasti se zvyšujícím se počtem rozsudků stále nedochází k určitému ustálení problematiky. Objevují se další otázky, na které je nutné hledat odpověď. Jedním z opatření v boji proti daňovým únikům je zajišťovací příkaz, jehož účinnost může vyvrcholit ukončením podnikatelské činnosti. Dále popisujeme typologii kompenzací škody z pohledu daňového subjektu, vyjde-li najevo, že zajišťovací příkaz neměl být vydán a daňový subjekt byl poškozen.

4.1.1 Souhrn inkasa u nejvýznamnějších daní v roce 2017

Rok 2017 byl pro Finanční správu dalším mimořádně úspěšným rokem při výběru daňových příjmů. V roce 2017 dosáhla celková hodnota inkasa za vybrané druhy daňových příjmů částky 795 573 mil. Kč a v porovnání s rokem 2016, kdy dosáhla 732 202 mil. Kč, byl zaznamenán meziroční přírůstek inkasa o 63 370 mil. Kč (8,7 %). V meziročním srovnání výnosů za vybrané druhy daňových příjmů došlo k nejvyššímu přírůstku hodnot inkasa u DPH o 32 mld. Kč (nárůst o 9,1 %), dále u daně z příjmů fyzických osob (DPFO) ze závislé činnosti o 19 849 mil. Kč (nárůst o 13,3 %) a u daně z příjmů právnických osob (DPPO) o 5 402 mil. Kč (nárůst o 3,5 %). Uvedené druhy daňových příjmů se v roce 2017 rovněž podílely významným procentem na celkové struktuře hodnoty inkasa, a to podílem dosahujícím 89,6 %. Na celkové hodnotě inkasa se DPH podílela 47,9 %, DPFO ze závislé činnosti 21,3 % a DPPO 20,3 %, jak uvádíme na obrázku 4.1 v konkrétních číslech.¹²

¹² © Generální finanční ředitelství, 2018: Výroční zpráva zpracována na základě dokumentu *Informace o činnosti Finanční správy České republiky za rok 2017* [online]. [cit. 2019-04-01]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-vysledky-cinnosti/VZ_FS_2017.pdf

Obrázek 4.1 Souhrn inkasa u nejvýznamnějších daní v mil. Kč



Zdroj: vlastní zpracování dle informací o činnosti Finanční správy České republiky za rok 2017

4.1.2 Vývoj inkasa DPH v letech 2013-2017

Celkový výnos této fiskálně nejvýznamnější daně z přiznání dosáhl za rok 2017 hodnoty 381,7 mil. Kč, což představuje meziroční přírůstek ve výši 32 mld. Kč, tj. o 9,1 % víc než v roce 2016. Rozpočtem stanovená částka 258,2 mld. Kč byla překročena o 7,8 mld. Kč, tj. o 3 %. Příjmy DPH mezi lety 2013 a 2017 pak vzrostly o 73 mld. Kč, jak je uvedeno v tabulce 4.1.

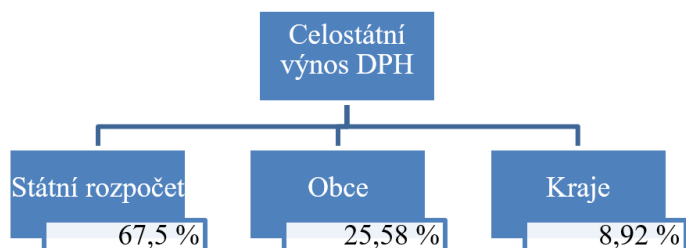
Tabulka 4.1 Vývoj inkasa DPH v letech 2013–2017

Rok	2013	2014	2015	2016	2017
Předepsáno	595 833	604 287	649 445	612 911	679 566
Daňové inkaso	571 726	618 273	642 388	648 570	692 244
Výtěžnost (%)	96	102,3	98,9	105,8	101,9
Nadměrný odpočet	-263 426	-295 611	-310 784	-299 110	-310 810
Celkem	308 300	622 662	331 604	349 460	381 435

Zdroj: vlastní zpracování dle informací o činnosti Finanční správy České republiky za rok 2017

V roce 2019 došlo ke změně rozdělení rozpočtového určení, z celostátního výnosu daně z přidané hodnoty připadá 67,5 % státnímu rozpočtu, 23,58 % obcím a 8,92 % krajům, jak uvádíme na obrázku 4.2. Dochází také ke zvýšení podílu připadajícího obcím na celkovém inkasu DPH o 2,18 % v neprospěch podílu připadajícího na státní rozpočet.¹³

Obrázek 4.2 Schéma rozdělení rozpočtového určení v roce 2019



Zdroj: vlastní zpracování dle GŘŘ

Důvodem růstu inkasa v meziročním srovnání byla efektivita výběru daně, především zavedení kontrolního hlášení v roce 2016. Dalším krokem bylo zavedení elektronické evidence tržeb (EET), které se skládá se 4 fází. První fáze byla spuštěna v prosinci 2016 a zapojili se do ní podnikatelé v oblasti stravovacích a ubytovacích služeb. V březnu 2017 začala druhá fáze a EET postihl maloobchod a velkoobchod. V roce 2017 došlo ke snížení sazby daně na stravovací služby z 21 % na 15 % v souvislosti se zavedením EET a snížení sazby daně z 15 % na 10 % u novin a časopisů. Zavedení mělo negativní dopad na výběr DPH v odhadované výši 1,2 mld. Kč. Institut zamezující daňovým únikům, tj. režim přenesené daňové povinnosti se rozšířil o další komodity: dodání investičního zlata, dodání nemovité věci v nuceném prodeji, poskytnutí pracovníků ve stavebnictví, dodání zboží poskytnutého původně jako záruka a dodání zboží po postoupení výhrady vlastnictví. Díky přijatým opatřením se podařilo snížit daňovou mezeru.

4.1.3 Statistika trestných činů

O celospolečenské škodlivosti daňových podvodů vypovídají i statistiky finanční a celní správy ohledně trestné činnosti v jejich zájmové oblasti. Zavedení kontrolních hlášení

¹³ © Generální finanční ředitelství, 2018: Výroční zpráva zpracována na základě dokumentu Informace o činnosti Finanční správy České republiky za rok 2017 [online]. [cit. 2019-04-01]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-vysledky-cinnosti/VZ_FS_2017.pdf

způsobilo, že jsou detekované případy řešeny v rámci celorepublikové kontrolní působnosti kontrolorů. V roce 2017 předala Finanční správa ČR orgánům činným v trestním řízení 1968 podnětů na spáchání trestného činu zkrácení daně se způsobenou škodou v celkové výši 7 894 mil. Kč, jak plyne z následujících přehledů. Důležitým aspektem zvýšení nárůstů případů o 879 (o 52, 9 %) je účinnější komparace dat z kontrolního hlášení a EET včetně skutečnosti, že správcům daně k profesionálnější orientaci v problematice trestního řízení pomáhá metodický pokyn vydaný GŘC.

Tabulka 4.2 Výsledky činnosti pověřených celních orgánů v trestním řízení

	2013	2014	2015	2016	2017
Předané podněty	661	742	725	784	1004
z toho: trestného činu krácení daně	88	101	138	102	118
částka (v mil. Kč)	1913	1124	673	636	2403

Zdroj: Zpráva o činnosti Finanční správy ČR a Celní správy ČR za rok 2017

Celní správa vykazuje nárůst činnosti v trestním řízení. V roce 2017 bylo zahájeno 1 082 úkonů trestního řízení pro podezření z 1 098 trestných činů, meziroční nárůst o 24,1 %. Díky nárůstu činnosti v trestním řízení došlo ke zvýšení oznamovaných škod o 1 767 mil. Kč (o 277,8 %). Hlavním důvodem nárůstu je, že v prosinci 2017 bylo zahájeno trestní stíhání s předběžně vyčísleným daňovým únikem ve výši 1,6 mld. Kč.¹⁴

Podle zprávy o situaci v oblasti vnitřní bezpečnosti a veřejného pořádku na území ČR činila v roce 2017 celková škoda v oblasti hospodářské trestné činnosti 13,677 mld. Kč, oproti roku 2016 se jedná o výrazný pokles o 27,2 %, přičemž největší podíl škod připadá na trestný čin krácení daně 3,98 mld. Kč, což představuje 29,1 % podíl na celkové hospodářské činnosti.¹⁵

¹⁴ Zpráva o činnosti Finanční správy České republiky a Celní správy České republiky za rok 2017 [online]. [cit. 2019-04-08]. Dostupné z:

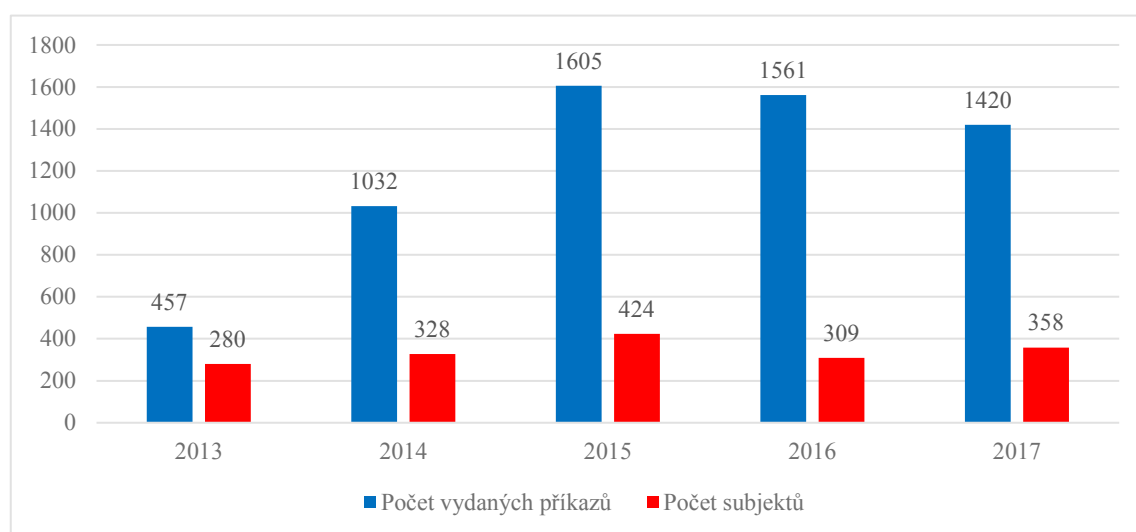
https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Dane_Vyhodnoceni_2017_Zprava-o-cinnosti-FS-a-CS-CR.pdf

¹⁵ Zpráva o situaci v oblasti vnitřní bezpečnosti a veřejného pořádku na území České republiky v roce 2017: (ve srovnání s rokem 2016) [online]. [cit. 2019-04-03]. Dostupné z: <http://www.prevencekriminality.cz/prevence-kriminality/dokumenty-1/zprava-o-situaci-v-oblasti-vnitri-bezpecnosti-a-verejneho-poradku-na-uzemi-ceske-republiky-v-roce-2017-623cs.html>

4.1.4 Statistika vydaných zajišťovacích příkazů v letech 2013–2017

Laická i odborná veřejnost někdy data interpretuje tak, že finanční správa začala zajišťovací příkazy využívat jako nástroj, kterým se fakticky nahrazuje běžný průběh daňového řízení. Z pouhého rostoucího počtu vydaných zajišťovacích příkazů nelze dovodit jednoduchý závěr, že finanční správa plošně využívá zajišťovací příkazy jako standardní prostředek správy daní, jak uvádíme v obrázku 4.3. V roce 2018 zajišťovacích příkazů významně ubylo, bylo jich vydáno jen 1 174 v hodnotě 1,47 miliardy korun.

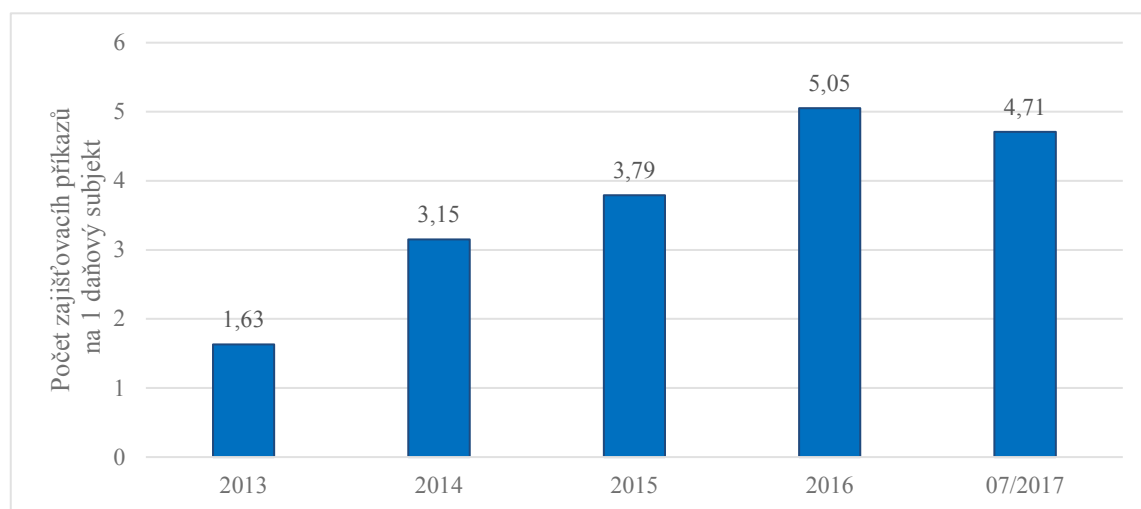
Obrázek 4.3 Vztah počtu vydaných zajišťovacích příkazů a dotčených daňových subjektů za období 2013–2017



Zdroj: vlastní zpracování dle Informací GFŘ o činnosti Finanční správy za rok 2017

Celou problematiku je nutno vnímat komplexně. Na daňový subjekt může finanční správa vydat více zajišťovacích příkazů. Z obrázku 4.4 lze vysledovat, že se v posledním období výrazně zvýšil počet vydaných zajišťovacích příkazů připadajících v průměru na jeden daňový subjekt.

Obrázek 4.4 Počet zajišťovacích příkazů připadajících v průměru na daňový subjekt dotčený zajišťovacími příkazy



Zdroj: vlastní zpracování dle Zprávy o šetření ve věci uplatňování zajišťovacích příkazů Finanční správou ČR

4.2 Obrana daňových subjektů

Jelikož ČR není schopna garantovat některé zásadní atributy, např. finanční správa není schopna odstranit z podnikatelského prostředí subjekty, které se podílejí na protiprávním jednání a poškozují příjmovou stránku státního rozpočtu, tudíž nezbývá podnikatelským subjektům než hledat obchodní partnery s určitou mírou obezřetností.

Podnikatel by měl vyvinout alespoň minimální úsilí a prověřit si obchodního partnera. Důležitou otázkou, kterou si klade správce daně, zda předestřené případy mají reálný podklad, popř. nemají. Důležitá budou skutková zjištění, která vedou buď ke konstatování standartního vztahu anebo k nestandardnímu jednání podnikatelských subjektů. Prvotně se správce daně zajímá, aby vše vycházelo z reálných ekonomických základů, tedy aby inkriminované obchodní případy měly ekonomické opodstatnění a současně daňový subjekt by měl popsat předmětný obchodní případ, bez podezřelých nejasností nebo chybějících důkazů.¹⁶

¹⁶ TARANDA, Petr. Daňové podvody na DPH. *Poradce*. 2017, č. 1-2, s. 351-359.

4.2.1 Důkazní břemeno

Pachatel vlastní daň v daňových přiznáních většinou nevykazuje. Když dojde ke kontrole nároku na odpočet na straně pořizovatele a související křížové kontrole dodavatele – následně se stává dodavatel nekontaktní a doměřená daň není do státního rozpočtu vybrána. Dle judikatury Soudního dvora EU může být nárok na odpočet odepřen pouze tehdy „*kdy je jednoznačně prokázáno, že dodavatel o daňovém úniku na straně odběratele věděl či vědět mohl/musel.*“ Správce daně musí prokázat faktickou nevědomou nedbalost plátce daně, důkazní břemeno v této věci tíží správce daně.

Dle § 73 ZDPH představuje základní podmínky pro uplatnění nároku na odpočet, která upravuje podmínky nesení důkazního břemene správcem daně. Podmínky pojednávají o nároku a o způsobu jeho prokazování. Jestliže podnikatel splní tyto podmínky, neměl by správce daně již zpochybňovat jeho nárok na odpočet. Pokud by správce daně zvolil opačný přístup, vedlo by to k porušení zásady legitimního očekávání a bylo by to v rozporu s rozhodnutím Soudního dvora EU. Na tomto závěru nemůže změnit i fakt, že obchodní partner nezaměstnával své zaměstnance legálně, jestliže odběratel věděl nebo musel vědět, že uplatňovaný nárok na odpočet byl součástí daňového podvodu. Totéž platí i pro případ, že dodavatel nevlastní živnostenské oprávnění a správce daně tuto skutečnost mohl využít k odepření nároku na odpočet, aniž by přihlédl k tomu, že přijatá plnění byla přijata osobou povinnou k dani, plnění byla využita k ekonomické činnosti a doklad splňuje předepsané náležitosti.¹⁷

4.2.2 Obchodní zvyklosti a přiměřená opatření

Za předpokladu, že daňový subjekt nemá dle organizační struktury přijaté kontrolní mechanismy, může takový laxní přístup v relativně krátké době vyústit v eskalaci různých problémů. Nemusí jít jen o problémy související s daňovým podvodem. Podnikatelé by měli věnovat pozornost své ekonomické pozornosti, resp. jak dodavatelé setrvávají v podnikatelském prostředí (jakým způsobem dosahují zisk). Nelze se zabývat jen řízením obchodních rizik, ale je třeba zajistit přiměřená opatření při výkonu hospodářské činnosti k zajištění daňových úniků. Jestliže pořízené zboží je zasažené podvodem a podnikatel nepřijal dostatečná opatření, správce daně nárok na odpočet daně odmítne.

¹⁷ *Podvody na DPH a jejich prokazování II* [online]. 2017 [cit. 2019-04-07]. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=218338>

Rozhodnutí správních soudů se snaží napomoci k vytvoření opatření k zamezení možnosti vzniku daňových podvodů. Pořizovatel by se měl přesvědčit o důvěryhodnosti dodavatele než vstoupí do obchodních vztahů prověřením:

- jeho daňového identifikačního čísla,
- zápisu do obchodního rejstříku,
- solventnosti,
- informací o přepravci zboží od dodavatele k příjemci.

Jestliže je přepravce odlišný od dodavatele a příjemce – obchodní partner získá např. nákladní list, vystavený v souladu s ustanovením Úmluvy o přepravní smlouvě v mezinárodní silniční dopravě (CMR). Ten lze zásadně uplatnit jako důkaz o přepravě nebo o odeslání do jiného členského státu. Dalším důkazem, byť se nesmí jednat o důkaz jediný, může být daňové přiznání, které pořizovatel podá ve státě určení a týká se daného zboží. Jestliže dodavatel smluvně zajistí přepravu zboží do jiného členského státu, může odpovídat za následky ze strany pořizovatele.

Je na správci daně, aby byly zjištěny všechny objektivní skutečnosti ze kterých bezesporu plyne, že daňový subjekt, který nárokuje odpočet, věděl nebo mohl vědět, že je součástí daňového podvodu. Typicky se může jednat o to, že zde:

- absentuje písemná smlouva o uzavřeném obchodu,
- daňový subjekt si neověřil identitu obchodního partnera, se kterými dochází k prvnímu obchodnímu styku,
- podpis obchodního partnera na daňovém dokladu se odlišuje od podpisu v obchodním rejstříku, což musí vzbudit určitou míru pochybnosti,
- splátky na dluh jsou předávány výhradně v hotovosti,
- jednání daňového subjektu není možno ani v nejmenším označit za jednání v souladu s péčí řádného hospodáře,
- dohodnutá částka kontraktu je placena v několika splátkách.

I když ze závěrů judikatury vyplývají pravidla, zůstává nezodpovězenou otázkou, zda stát namísto toho, aby řádně vybíral daně, i nadále přenášel některé své povinnosti na plátce zejména v těch oblastech, kde by měla řádně vykonávat svoji působnost finanční správa či jiné orgány státní správy. Je v zájmu podnikatele, aby si ověřil identitu obchodního partnera

v rámci možností, příp. se podíval, jaký podpis používá obchodní partner na daňových dokladech v obchodním rejstříku. Nicméně je velmi diskutabilní a bylo by to otázkou dalšího šetření, zda plátce má reálnou možnost zjišťovat některé další informace např. o stavu plnění povinnosti ze strany jeho obchodního partnera – dodavatele.

Řádný hospodář má povinnost rozpoznat situaci, kterou už bude přesahovat jeho odbornost a zajistit kompetentní odbornou pomoc. V praxi nastávají situace, kdy reprezentant obchodní korporace je schopen daný úkol vyřešit, nicméně jej přenechá svým podřízeným popř. třetím osobám. Tím se do jisté míry člen statutárního orgánu zbavuje své povinnosti a odpovědnosti, jestliže při výběru vhodných zaměstnanců vynaložil potřebnou péči. Dále podřízení podléhají správné koordinaci a kontrole. Člen statutárního orgánu musí prokázat, že vynaložil nezbytnou péči, kterou od něj lze požadovat.¹⁸

4.2.3 Nekontaktní dodavatel a nárok na odpočet

Velmi ožehavým tématem je problematika dokazování plnění od nekontaktních dodavatelů v souvislosti s uplatňováním nároku na odpočet. Tento případ je pro plátce spojen s důkazní nouzí a způsobují plátcům následné potíže, většinou i s tím, že správce daně odmítne nárok na odpočet.

Judikatura Soudního dvora upozorňuje na tyto specifické případy. Nelze odepřít nárok na odpočet v případě vystaveného dokladu obchodního partnera, který neexistuje nebo v případě, že doklad vystavil plátce rozdílný. Státní orgán by musel prokázat, že plátce daně věděl nebo musel vědět, že přijaté plnění je zatíženo daňovým podvodem.¹⁹

4.2.4 Upření nároku na odpočet

Soudní dvůr EU zavedl tzv. čtyřstupňový test, který posuzuje plátce z hlediska odpovědnosti z účasti na daňovém podvodu anebo nikoliv. V souladu s rozhodnutím soudu je třeba nejprve zodpovědět otázku, jestli existuje daňová ztráta. Plátce si uplatňuje nárok na odpočet DPH, který dodavatel neuhradil, a to vede k poškozování státního rozpočtu. Dále je třeba objasnit otázku existence případné souvislosti mezi vzniklou daňovou ztrátou a podvodným jednáním. Jestliže daňová ztráta nevznikla v důsledku podvodného jednání, není možné nalézt souvislost ztráty s únikem na dani. Další otázkou, která se váže k uvedenému

¹⁸ TARANDA, Petr. *Daňové podvody na DPH. Poradce.2017, č.1-2, s. 351-359.*

¹⁹ Tamtéž

čtyřstupňovému testu, má vystopovat vztah podvodného jednání a obsahu plnění, na jejímž podkladě dochází k nároku na odpočet. Neprokáže-li se souvislost podvodného jednání subjektu s obchodní transakcí, nelze plátcovi nárok na odpočet upírat. Poslední a zároveň nezbytnou otázkou je vypořádání se s případnou vědomostí daňového subjektu o podvodném jednání jeho obchodního partnera. Je zapotřebí prokázat zavinění plátce, tedy i kromě jiného, že plátce nebyl v dobré víře.

Jestliže plátce odpoví na jakoukoliv otázku tohoto obligatorního testu záporně, nelze daňový subjekt činit odpovědným za účast na daňovém podvodu. V praxi je zpravidla nejdůležitější poslední otázka, kdy odpověď je třeba získat skrze složité prokazování okolností transakce (Šefčík, 2016).

Je-li zjištěno, že plátce nabýval plnění v dobré víře a nemohl v řetězci vědět, že plnění je zatíženo daňovým podvodem, je z pohledu správce daně důležité zabývat se i tím, jestli daňový subjekt splnil nárok na odpočet stanovený v § 72 ZDPH.

Z toho lze vyvodit, že osobě povinné k dani nemůže být přičítáno k tíži i případné nelegální jednání jiných plátců, s nimiž má založeny obchodněprávní vztahy. Správní orgány jsou povinny posoudit objektivní okolnosti transakce. Pokud na určitém článku řetězce podnikatel daň neodvede, nemůže správce daně odmítnout nárok na odpočet tomu, kdo v dobré víře pořídí zdanitelné plnění, aniž by o nelegálním jednání jiného plátce věděl nebo mohl vědět (Kobík, 2016)

4.2.5 Doporučení plátcům

Žádný univerzální návod vydaný v tomto ohledu pochopitelně neexistuje. Na podnikatele lze apelovat jen dodržováním zásady opatrnosti a obezřetnosti v podnikatelském prostředí, která musí být podepřena dobrou vírou. Plátce by měl vědět o obchodních partnerech, zda je zkušený podnikatel nebo nováček. Daňový subjekt nejspíš bude stále více prověřovat své dodavatele, a to nejen v obchodním rejstříku, ale též v systému ARES, Centrální evidenci exekucí, registru nespolehlivého plátce, insolvenčního rejstříku, popř. katastru nemovitostí. Všechny uvedené údaje v obchodním kontraktu je třeba prověřit s údaji ve veřejném registru. Před kontraktací by měl plátce prověřit identitu obchodního partnera.

Důležitou stránkou transakce bude rovněž posuzování obchodních zvyklostí. Všechny obchody, které se uskuteční, byly obvyklé a logické. Nemělo by docházet k neustálým změnám dodavatelů a subdodavatelů, kontrakty musí věrně zobrazit a dokládat v písemných smlouvách, aby plátce měl povědomí o ekonomické aktivitě jeho obchodních partnerů, jenž mají řádné sídlo, a nikoliv office house. Ani tento návod nemůže být samospasitelným, aby byl daňový subjekt ochráněn státem před různými podvodníky.

Správce daně nemůže plátci klást k tíži okolnosti, které se staly až po realizaci zdanitelného plnění, šlo by o jednání, které by musel přezkoumávat soud. Nicméně i bez ohledu na výše uvedené, že „daňové orgány nejsou povinny plátce daně na podezření z daňových úniků upozornit“.²⁰

4.3 Zajišťovací příkaz z pohledu daňového subjektu

Pro daňový subjekt představuje vydání zajišťovacího příkazu nejen významný zásah do práv, je třeba se také zamyslet nad použitím tohoto nástroje. Použití nástroje může postihnout majetek daňového subjektu při daňové exekuci, i když řádně plní své povinnosti a momentálně nemá žádný nedoplatek. Usoudí-li státní orgán, že jsou splněny podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu podle § 167 DŘ ve spojení s § 103 DPHZ a zajišťovací příkaz vydá, rozhodnutí nabývá okamžitě účinnosti a vykonatelnosti. Z toho plyne, že doručení exekučního titulu předchází jeho doručení plátci, který je se sdělením obeznámen často společně s doručením exekučního příkazu. Exekuce, zásadně provedena způsobem přikázání pohledávky z účtu v bance nebo prodeje movitých věcí, tak často proběhne, aniž by o ní plátce mohl vědět. Daňový subjekt má možnost podat proti zajišťovacímu příkazu odvolání, to však nemá odkladný účinek a navíc jsou námitky, které lze úspěšně aplikovat v oprávněném prostředku značně omezené. Odvolací finanční ředitelství rozhoduje o odvolání a je povinno se řídit vnitřními předpisy, metodikami i pokyny a je podřízené Generálnímu finančnímu ředitelství.

Plátce může působit na trhu desítky let, zaměstnávat desítky lidí, platit daně řádně a včas, jakož i ostatní daňové povinnosti, avšak správce daně ho může náhle zabavit všech prostředků (peněžních prostředků, automobilů, materiálu), čímž se ihned dostane do platební

²⁰ *Podvody na DPH a jejich prokazování II* [online]. 2017 [cit. 2019-04-07]. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=218338>

neschopnosti a tím je jeho podnikatelská činnost ukončena. Plátce nemá dostatek finančních prostředků na zaplacení odborné pomoci tj. advokáta, daňového poradce nebo jiných odborníků které potřebuje, aby se mohl proti zajišťovacímu příkazu bránit. Takovému daňovému subjektu nezbyvají peníze na výplaty pro zaměstnance a další daňové kontrole musí čelit většinou sám bez jakékoliv odborné pomoci.

Finanční správa ČR tento postup praktikuje plošně, protože není schopna na začátku odlišit, kdo je opravdu nepoctivec a kdo seriózní podnikatel. Plátce se zpravidla po realizaci zajišťovacího příkazu z datové schránky dozví o vydání rozhodnutí, ve kterém mu bylo přikázáno zaplatit vysokou jistinu. Jistinu není hned schopen uhradit, přičemž jistota je již po splatnosti. S vydaným rozsudkem plátce z různých důvodů nesouhlasí, přičemž nerozváženě hned další den sám podá odvolání, v němž uvádí nedůvodné nebo nepřipustné námitky. I když je podnikatel zastoupen advokátem nebo daňovým poradcem, v odvolacím řízení je velmi obtížné uspět. Lze využít možnost soudního přezkoumání rozhodnutí, ovšem správní soudy se nezabývají námitkami ohledně výše budoucí stanovené daně. Tyto námitky mají být uplatněny v nalézacím řízení. Soud pouze zkoumá existenci důvodné obavy, že daň bude v době vymahatelnosti nedobytná, nebo že v době bude výběr daně spojen se značnými obtížemi. To je problém, kterému musí daňový subjekt čelit i několik let, přičemž po celou dobu je zajišťovací příkaz účinný a vykonatelný. Proto se navíc podnikatel, který je příjemcem zajišťovacího příkazu podle § 103 DPHZ, patrně automaticky stává nespolehlivým plátcem podle § 106a DPHZ. Informace o tom, že se daňový subjekt stal nespolehlivým plátcem DPH, je uveřejněna na internetu a dodavatelé obchodníka přijímají riziko, že vůči nim bude uplatněn instrument ručení příjemce zdanitelného plnění. Za této situace podnikatel ztrácí věrohodnost a obchodní partneři pravděpodobně nebudou ochotni s ním nadále obchodovat (Balcar, 2017).

4.4 Kompenzace škody daňovému subjektu

V praktické části se věnujeme nárokům daňového subjektu, vyjde-li v některém okamžiku zajištění daně najevo, že zajišťovací příkaz byl vydán neoprávněně a podnikatel jím byl poškozen.

Vadnost rozhodnutí spočívá v neexistenci důvodné obavy správce daně o budoucí dobytnosti daně. Správce daně zajišťovací příkaz neměl vydat a rozhodnutí je nezákonné. V odvolacím řízení lze rozhodnutí zrušit ve lhůtě třiceti dnů od podání odvolání. Druhou

možností zrušení rozhodnutí je správní soudnictví či v rámci opravných prostředků. Správce daně je pouze omezen prekluzivní lhůtou. Zajišťovací příkaz proto může být účinný i několik let.

Do druhé skupiny řadíme případy, kdy sice v době vydání rozhodnutí byly splněny podmínky, ale důvodná obava se neprokázala a daň nebyla v dané částce vyměřena. Za těchto okolností lze dosvědčit, že vydání zajišťovacího příkazu není shodné s prvním stanovením daně, a proto institut není nezákonným rozhodnutím a nemůže být z důvodu nezákonnosti zrušen (Kobík, 2016).

4.4.1 Úrok z neoprávněného jednání správce daně

Pro vznik nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně musí být splněny dvě základní podmínky:

- musí dojít ke zrušení nebo změně rozhodnutí o stanovení daně, a to z důvodu jeho nezákonnosti nebo nesprávného úředního postupu,
- nesprávně stanovená daň již musí být splatná a uhrazena.

V situaci, že na plátcí bylo neoprávněně vymáháno, náleží mu za dobu neoprávněně vedeného exekučního řízení úrok, který odpovídá roční výši repo sazby stanovené Českou národní bankou zvýšenou o 14 procentních bodů, aktuálně tedy činí 15,5 % ročně. V některých případech může dosáhnout až dvojnásobku. Správce daně by měl tento úrok přiznávat automaticky, v praxi se tak neděje v důsledku výkladových nejasností. Daňový subjekt se nachází v relativně dobré pozici, byl-li zajišťovací příkaz ve správním řízení, nebo v odvolacím řízení pro nezákonnost zrušen.

Podle rozhodnutí NSS jsou předpoklady pro vznik úroku z neoprávněného jednání správce daně naplněny i podáním řádného a dodatečného přiznání. Plátce uhradí daň dle podaného řádného přiznání, ale poté zjistí nesrovnalosti a podá dodatečné daňové přiznání na daň nižší, které však správce daně neakceptuje a daň ponechá v prvotní výši. V názorném případě došlo ke snížení daňové povinnosti z podkladu dodatečného daňového přiznání až po zásahu soudu. Avšak po celou dobu daňového řízení byla vyšší daň zaplácena, soud přiznal nárok i na úrok z neoprávněného jednání správce daně, jenž má povinnost do 15 dnů ode dne prohlášení neoprávněného vymáhání předepsat částku na účet plátce.

V daňovém řádu se vyskytují úpravy úroků, avšak jsou poměrně nepřehledné. Jednotlivé typy jakými jsou úroky z vratitelných přeplatků, úroky z neoprávněného jednání správce daně atd. je potřeba od sebe důsledně rozlišovat.²¹

4.4.2 Náhrada škody

Poškozený daňový subjekt má kromě zmiňovaného úroku také nárok na náhradu škody z neoprávněného jednání správce daně, avšak při splnění podmínek zrušení rozhodnutí. V situaci, že se daňový subjekt rozhodne požadovat náhradu škody, musí svůj nárok aktivně uplatnit a škodu vyčíslit. Případná náhrada škody bude umněšena o již vyplacený úrok z nesprávně stanovené daně.

Zajišťovací příkaz bude naplňovat zákonné důvody pro vydání. Daň však přesto nakonec nebude v plné výši stanovena, případně k jejímu stanovení dojde, ale později bude platební výměr zrušen. Za této situace se daňový subjekt nachází v nejistém postavení. Pokud zanikne zajišťovacímu příkazu jeho účinnost nebo byla-li účinnost zajišťovacího příkazu ukončena rozhodnutím správce daně, nejsou splněny podmínky pro přiznání nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně.

V době vydání zajišťovacího příkazu existovala důvodná obava o budoucí dobytost daně, správce následně stanovil nižší daň a zcela v souladu se zákonem došlo k ukončení účinnosti zajišťovacího příkazu. To, že se původní obava později nepotvrdila, je přitom z tohoto hlediska irelevantní. Stejná překážka existuje i pro uplatnění náhrady škody způsobené při výkonu veřejné moci rozhodnutím. Jelikož v uvedeném případě nebylo pravomocné rozhodnutí zrušené pro nezákonnost nebo změněno příslušným orgánem, nelze se domáhat náhrady škody.

V úvahu dále připadá možnost, že škoda mohla být způsobena nesprávným úředním postupem, tj. správce daně bezodkladně rozhodne o ukončení účinnosti zajišťovacího příkazu. Daňový subjekt by měl právo na náhradu škody, avšak důkazní břemeno tíží daňový subjekt, který obtížně prokazuje, zda a kdy pominuly důvody zjištění, protože nemá přístup do vyhledávací části spisu (Matyášová, Grossová, 2015).

²¹ Soudy zpřesňují podmínky úroku z neoprávněného jednání správce daně. <https://danovky.cz/> [online]. 2018 [cit. 2019-04-08]. Dostupné z: <https://danovky.cz/cs/soudy-zpresnuji-podminky-uroku-z-neopravneneho-jednani-spravce-dane>

4.4.3 Úrok ze zákonného prověřování nároku na odpočet DPH

Nebude-li mít daňový subjekt právo na náhradu škody z důvodu absence nezákonného jednání správce daně, následnou možností kompenzace za zákonný zajišťovací příkaz, který byl založen na odůvodněné obavě, která se později nepotvrdila, by mohlo být zavedení speciálního úroku. Předpokladem satisfakce v podobě úroku je, že jej správce daně prověřoval ještě před jeho stanovením a vyplacením. Nárok na tento úrok vyplývá ze společnosti, která vykázaný nadměrný odpočet před správcem daně z části obhájí.

Cesta k přiznání a vyplacení úroků ze zadržovaných nadměrných odpočtů je nesmírně zdoluhavá a složitá. Nárok na tento úrok vyplývá zejména z práva Evropské unie a souvisejících rozsudků Soudního dvora EU. NSS stanovil, že poškozené firmě, které správce daně po dobu delší než tři měsíce od podání daňového přiznání k DPH zadržuje nadměrný odpočet náleží úrok ve výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšenou o 14 procentních bodů, což není vůbec zanedbatelná výše úrokové sazby. Nejvyšší správní soud přiznaný úrok odůvodnil zejména legislativou Evropské unie.

Po zveřejnění zmíněného rozsudku zareagovalo Ministerstvo financí a prosadilo do daňového řádu legislativní změnu účinnou od 1. ledna 2015, která explicitně zavádí do tuzemské legislativy úrok ze zákonného prověřování nároku na odpočet DPH. Úrok se významně omezuje, především ve výši úrokové sazby (na pouhé 1 %) a doby úročení.

Správci daně úrok ze zadrženého nadměrného odpočtu v sazbě 14 % přiznat odmítají, a proto se dotčené společnost domáhají úroku soudní cestou, která je zdoluhavější a nákladnější. V situacích význačných částek zadržených nadměrných odpočtů stojí tuto cestu podstoupit.²²

²² *Firmy, kterým stát zadržoval vratky na DPH, se budou muset soudit* [online]. 2015 [cit. 2019-04-08]. Dostupné z: <https://www.ceska-justice.cz/2015/04/firmy-kterym-stat-zadrzoval-vratky-na-dph-se-budou-muset-soudit/>

Závěr

Cílem práce bylo sestavit doporučení daňovým subjektům, jaké zásady by měli dodržovat v běžném obchodním styku. V práci jsme vypracovali analýzu vývoje inkasa na DPH a trestného činu krácení daně. Rozklíčili jsme právní kroky, kterých se může daňový subjekt domáhat, vyjde-li najevo, že zajišťovací příkaz neměl být vydán a daňový subjekt byl poškozen.

Druhá kapitola se zabývala vysvětlením základních pojmů jako je předmět daně, územní působnost a daňové subjekty. ZDPH je zákon, který byl již mnohokrát novelizován, a proto je velmi důležité mu v praxi věnovat pozornost, aby nedocházelo k chybám způsobeným neznalostí legislativy.

Třetí kapitola byla věnována teorií daňových úniků a náročnosti odlišení legálního daňového úniku od nelegálního daňového úniku. Správné posouzení daňového úniku je velmi důležité, protože hranice mezi legální optimalizací daně a daňovým únikem je mnohdy velmi tenká. Velký prostor byl v této kapitole věnován klasifikací daňových úniků na DPH. Dále je v této kapitole rozebrána problematika zajišťovacích příkazů a dalších institutů z teoretického pohledu.

Ve čtvrté kapitole byl analyzován vývoj inkasa DPH, statistika trestných činů a zajišťovacích příkazů v letech 2013-2017 a souhrnu inkasa u nejvýznamnějších daní. Práce popisuje, jak se nestát obětí daňového podvodu a doporučení daňovým subjektům v obchodním styku. Dále v praktické části analyzujeme zajišťovací příkaz a typologii kompenzací škody z pohledu daňového subjektu vyjde-li najevo, že zajišťovací příkaz neměl být vydán a daňový subjekt byl poškozen.

Podle názoru autora by se zajišťovací příkazy měly používat jen jako mimořádný nástroj proti daňovým únikům a nikoli jako standardní nástroj při správě daní. Dále by se měla uzákonit povinnost správce daně ke všemu, co vyšlo při správě daní najevo, ať ve prospěch, či neprospěch plátce a neměli bych žádné skutečnosti opomenout. Správce daně by měl získat veškeré doklady a zkoumat všechny podklady týkající se přiměřené pravděpodobnosti stanovení daně i odůvodněné obavy o její budoucí dobytost.

Seznam použité literatury

- BALCAR, Vladimír. *Zajišťovací příkaz a další zajišťovací instituty daňového řádu*. V Praze: C.H. Beck, 2017. Právní instituty. ISBN 978-80-7400-682-1.
- BÁNOCIOVÁ, Anna. *Ekonomické súvislosti daňových únikov pri DPH*. Košice: Technická univerzita Košice, 2013. ISBN 978-80-553-1460-0.
- DUŠEK, Jiří. *DPH 2018: zákon s přehledy*. Patnácté vydání. Praha: Grada Publishing, 2018. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-271-0865-7.
- GALOČÍK, Svatopluk a Oto PAIKERT. *DPH 2018: výklad s příklady*. Čtrnácté vydání. Praha: Grada Publishing, 2018. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-271-0799-5.
- JÁNOŠÍKOVÁ, Petra a Petr MRKÝVKA. *Finanční a daňové právo*. 2. aktualizované a doplněné vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2016. ISBN 978-80-7380-639-2.
- JÁNOŠÍKOVÁ, Petra. *Daňové právo: de lege lata*. 2. aktualizované vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2018. Pro praxi. ISBN 978-80-7380-687-3.
- KALOUDA, František. *Finanční analýza a řízení podniku*. 2. rozšířené vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2016. ISBN 978-80-7380-591-3.
- KAMÍNKOVÁ, Petra. *Zneužití práva jako hranice daňového plánování*. Vydání I. Praha: Ivana Hexnerová - BOVA POLYGON, 2018. ISBN 978-80-7273-180-0.
- KLIMEŠOVÁ, Ludmila. *Daňová optimalizace*. 2. aktualizované vydání. Praha: Ústav práva a právní vědy, 2018. Právo a management. ISBN 978-80-87974-17-9.
- KOBÍK, Jaroslav. *Daňový proces: judikatura k problémovým situacím*. Olomouc: ANAG, [2016]. Daně. ISBN 978-80-7554-029-4.
- KUNEŠ, Zdeněk a Zdeněk VONDRÁK. *Abeceda DPH 2018*. 5. aktualizované vydání. Olomouc: Nakladatelství ANAG, 2018. Daně. ISBN 978-80-7554-134-5.
- MARTINEZ, Jean-Claude. *Daňový únik*. Přeložil Eva VERGEINEROVÁ. Praha: HZ, 1995. Editio Q. ISBN 80-901918-3-5.

MATYÁŠOVÁ, Lenka. *Daňový řád s komentářem a judikaturou: podle stavu k 1.8.2015*. 2. aktualizované a doplněné vydání podle stavu k 1.8.2015. Praha: Leges, 2015. Komentátor. ISBN 978-80-7502-081-9.

SEJKORA, Tomáš. *Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru Evropské unie*. Praha: Leges, 2017. Teoretik. ISBN 978-80-7502-226-4

ŠEFČÍK, Michael. *Karuselové podvody*. Praha: Leges, 2018. Teoretik. ISBN 978-80-7502-252-3.

ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 28 členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace včetně judikátů SD, odraz ekonomické krize v daňové politice EU, zdanění finančního sektoru*. 6. aktualiz. a přeprac. vyd. Praha: Linde Praha, 2013. ISBN 978-80-7201-925-0.

ŠIROKÝ, Jan. *Základy daňové teorie s praktickými příklady*. 2., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2016. Vzdělávání a certifikace účetních. ISBN 978-80-7552-315-0.

ŠTOHL, Pavel. *Daně 2018: výklad a praktické příklady*. 6. vydání. Znojmo: Soukromá vysoká škola ekonomická Znojmo, 2018. ISBN 978-80-87314-91-

VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2018*. 14. aktualizované vydání. Praha: 1. VOX, 2018. Ekonomie. ISBN 978-80-87480-63-2.

Článek v odborném časopise

HAJDUŠEK, Tomáš. Zajišťovací příkazy – prostředek ultima ratio nebo standardní postup správce daně. *Bulletin Komory daňových poradců České republiky*. 2017, č. 2, s. 18-25.

KOUPIL, Vít. Karuselové podvody – jak je poznat a vést v nich dokazování. *Státní zastupitelství*. 2014, č. 5, s. 11.

TARANDA, Petr. Daňové podvody na DPH. *Poradce*. 2017, č. 1-2, s. 351-359.

TESAŘ, Radan. Ekonomická (i)racionalita odůvodnění zajišťovacích příkazů. *Bulletin Komory daňových poradců České republiky*. 2017, č. 2, s. 25-30.

TOMAN, Petr a Eva DOLOŽILKOVÁ. Několik poznámek k možnosti správce daně neuznat nárok na odpočet DPH v případě daňového úniku aneb Jak to ten Soudní dvůr vlastně myslel? *Bulletin Komory daňových poradců České republiky*. 2014, č. 3, s. 18-25.

Elektronické zdroje

© Generální finanční ředitelství, 2018: Výroční zpráva zpracována na základě dokumentu Informace o činnosti Finanční správy České republiky za rok 2017 [online]. [cit. 2019-04-01]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-vysledky-cinnosti/VZ_FS_2017.pdf

Firmy, kterým stát zadržoval vratky na DPH, se budou muset soudit [online]. 2015 [cit. 2019-04-08]. Dostupné z: <https://www.ceska-justice.cz/2015/04/firmy-kterym-stat-zadrzoval-vratky-na-dph-se-budou-muset-soudit/>

KEEN, Michael a Stephen SMITH. VAT Fraud and Evasion: What Do We Know, and What Can be Done? [online]. , 35 [cit. 2019-01-20]. Dostupné z: <https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2016/12/31/VAT-Fraud-and-Evasion-What-Do-We-Know-and-What-Can-be-Done-20215>

MATUŠTÍK, Radek. Řetězové podvody na DPH – jak se nestát obětí a co dělat, pokud správce daně zadrží DPH [online]. In: 2016 [cit.2019-03-01]. Dostupné z: <https://www.epravo.cz/top/clanky/retezove-podvody-na-dph-jak-se-nestat-obeti-a-co-delat-pokud-spravce-dane-zadrzi-dph-104545.html>

Metodický pokyn k postupu správce daně při vydávání zajišťovacího příkazu [online]. 2017 [cit. 2019-03-29]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/obrazky/d/87133_17_MP_k_postupu_SD_pri_vydavani_ZajP.pdf

Podvody na DPH a jejich prokazování II [online]. 2017 [cit. 2019-04-07]. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=218338>

Soudy zpřesňují podmínky úroku z neoprávněného jednání správce daně. <https://danovky.cz/> [online]. 2018 [cit. 2019-04-08]. Dostupné z: <https://danovky.cz/cs/soudy-zpresnuji-podminky-uroku-z-neopravneneho-jednani-spravce-dane>

ŠABATOVÁ, Anna. Zpráva o šetření ve věci uplatňování zajišťovacích příkazů Finanční správou České republiky [online]. In: 2017 [cit. 2019-03-21]. Dostupné z: https://www.ochrance.cz/fileadmin/user_upload/ESO/Zajistovaci_prikazy_4452-17-RM-Z18-final.pdf

The conceptual boundaries of tax avoidance and aggressive tax planning [online]. In: . 2018 [cit. 2019-02-19]. Dostupné z: <http://advisortax.org/wp-content/uploads/2018/02/Paskuale-Pistone.pdf>

VÝROČNÍ ZPRÁVA Finanční zpravodajská jednotka České republiky FAÚ 2017 [online]. 2017 [cit. 2019-03-25]. Dostupné z: http://www.financnianalytickyurad.cz/download/FileUploadComponent-1519645003/1523605640_cs__vyrocní_zprava_fau_2017.pdf

Zpráva o činnosti Finanční správy České republiky a Celní správy České republiky za rok 2017 [online]. [cit. 2019-04-08]. Dostupné z: https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Dane_Vyhodnoceni_2017_Zprava-o-cinnosti-FS-a-CS-CR.pdf

Zpráva o situaci v oblasti vnitřní bezpečnosti a veřejného pořádku na území České republiky v roce 2017: (ve srovnání s rokem 2016) [online]. [cit. 2019-04-03]. Dostupné z: <http://www.prevencekriminality.cz/prevence-kriminality/dokumenty-1/zprava-o-situaci-v-oblasti-vnitri-bezpecnosti-a-verejneho-poradku-na-uzemi-ceske-republiky-v-roce-2017-623cs.html>

Zákony

Zákon č. 280 ze dne 22. července 2009 daňový řád. In: Sbírka zákonů České republiky. 2009, částka 87 [on-line]. Dostupné z: <http://www.zakonyprolidi.cz/cs/2009-280>

Zákon č. 235 ze dne 1. dubna 2004 o dani z přidané hodnoty. In: Sbírka zákonů České republiky. 2004, částka 78 [on-line]. Dostupné z: <http://www.zakonyprolidi.cz/cs/2004-235>

Zákon č. 40 ze dne 8. ledna 2009 o trestním zákoníku. In: Sbírka zákonů České republiky. 2009, částka 11 [on-line]. Dostupné z: <http://www.zakonyprolidi.cz/cs/2009-40>

Zákon č. 253 ze dne 5. června 2008 o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu. In: Sbírka zákonů České republiky. 2008, částka 80 [online]. Dostupné z: <http://www.zakonyprolidi.cz/cs/2008-253>

Seznam zkratek

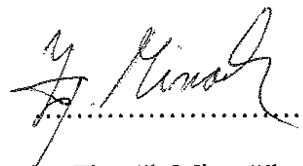
B2B	business to bussines
B2C	business to customer
ČR	Česká republika
DPH	Daň z přidané hodnoty
DŘ	Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů
EU	Evropská unie
GFŘ	generální finanční ředitelství
LegVTrČ	Zákon č. 253/2008 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu, ve znění pozdějších předpisů
MTIC	intraunijní podvod chybějícího obchodníka (tzv. missing trader intra-cummunity)
NSS	Nejvyšší správní soud České republiky
ZDPH	Zákon č. 235/2004 SB., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Prohlašuji, že

- jsem byl seznámen s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 10.5. 2019



Zbyněk Minarčík

Seznam příloh

Příloha č. 1

Přiznání k dani z přidané hodnoty

Příloha č. 2

Kontrolní hlášení k dani z přidané hodnoty

Příloha č. 3

Souhrnné hlášení k dani z přidané hodnoty